

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Využití informací vnitropodnikového účetnictví ve vybrané společnosti
Usage of Internal Accounting Information in the Selected Company

Student: Bc. Hana Zacharová

Vedoucí diplomové práce: Ing. Marcela Palochová Ph.D.

Ostrava 2012

Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Hana Zacharová**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **6202T049 Účetnictví a daně**
Specializace: **00 Účetnictví a daně**
Téma: **Využití informací vnitropodnikového účetnictví ve vybrané společnosti**
Usage of Internal Accounting Information in the Selected Company

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Obecné vymezení manažerského a vnitropodnikového účetnictví
 3. Specifika vnitropodnikového účetnictví
 4. Využití informací vnitropodnikového účetnictví ve vybrané společnosti
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratk
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce
Seznam příloh
Přílohy

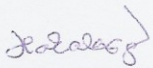
Seznam doporučené odborné literatury:

- FIBÍROVÁ, Jana a kol. *Nákladové a manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2007. 430 s. ISBN 978-80-7357-299-0.
HRADECKÝ, Mojmír a kol. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 2008. 264 s. ISBN 978-80-247-2471-3.
KRÁL, Bohumil a kol. *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Praha: Management Press, 2010. 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.

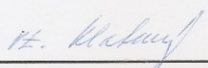
Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Marcela Paločová, Ph.D.**

Datum zadání: 25.11.2011
Datum odevzdání: 27.04.2012


Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry




prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

Prohlašuji, že jsem celou diplomovou práci, včetně všech příloh vypracovala samostatně pod vedením Ing. Marcely Palochové Ph.D. Při zpracování jsem použila informační zdroje uvedené v příloženém seznamu, mimo přílohy č. 1 - 4 dané mi k dispozici, ty jsem samostatně zpracovala.

Ostrava, duben 2012

Zacharová Hana
.....

Bc. Hana Zacharová

„Děkuji Ing. Marcele Palochové Ph.D. za informace, připomínky a věcné rady, které mi poskytla při zpracování diplomové práce.“

Obsah

1.	Úvod.....	5
2.	Obecné vymezení manažerského a vnitropodnikového účetnictví	7
2.1	Rozdíl mezi manažerským, vnitropodnikovým a finančním účetnictvím	10
2.1.1	Duální vztah finančního a manažerského účetnictví	11
2.1.2	Vztah mezi vnitropodnikovým a finančním účetnictvím	11
2.2	Struktura manažerského účetnictví.....	12
2.2.1	Členění nákladů	19
2.2.2	Členění výnosů	23
3.	Specifika vnitropodnikového účetnictví.....	27
3.1	Způsoby vedení vnitropodnikového účetnictví	27
3.2	Organizační struktura podniku a míra centralizace řízení	34
3.2.1	Centralizace a decentralizace	34
3.2.2	Odpovědnostně orientované účetnictví.....	35
3.2.3	Výkonově orientované účetnictví	36
3.3	Uspořádání ekonomické struktury podniku.....	36
3.3.1	Funkce střediska	37
3.3.2	Tvorba středisek.....	37
3.3.3	Typy středisek.....	38
3.3.4	Řízení odpovědnostních středisek	41
3.3.5	Centralizovaný přístup k odpovědnostnímu řízení	41
3.3.6	Decentralizovaný přístup k odpovědnostnímu řízení	44
4.	Využití informací vnitropodnikového účetnictví ve vybrané společnosti	47
4.1	Charakteristika společnosti ČSAD Hodonín a. s.....	47
4.2	Organizační struktura firmy a její popis	49
4.2.1	Názorný příklad dalšího členění organizační struktury na středisku správa	

4.3 Účetnictví firmy.....	57
4.3.1 Vnitropodnikové účetnictví	57
4.3.2 Vnitropodnikové účetnictví ve střediscích	61
5. Závěr.....	66
SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	68
SEZNAM ZKRATEK	70
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce	
SEZNAM PŘÍLOH	
Přílohy	

1 Úvod

V dnešním tvrdém konkurenčním prostředí je fungování podniku závislé na jeho efektivním a správném řízení. Každý manažer využívá během procesu řízení podniku cíleně a vědomě nástroje ekonomického řízení. Jsou to hlavně přímé nástroje, jako jsou např. návrhy nebo porady, a jsou doplněny o nástroje nepřímé, mezi které patří i systém organizování podniku a jeho vnitropodnikové účetnictví. Podniky se nacházejí v neustále se měnícím okolí a jsou nuceny se v co nejkratší době umět přizpůsobit, aby mohly vyhovět požadavkům zákazníků. Vhodné uspořádání v organizační struktuře je hlavní podmínkou pro rychlé a přesné uspokojení poptávky, které podnik vytváří při svém vzniku a následně vhodně přizpůsobuje dle nově vzniklých potřeb, které vyplývají ze získaných výstupů při provozu. Pokud společnost vhodně přemění organizační strukturu podniku, může být zvýšena efektivita a výkonnost jednotlivých pracovníků. Mnohé náklady podniku mohou být ušetřeny při dobře zvoleném typu organizační struktury, ve kterém funguje rychlá návaznost mezi výrobními procesy. Pokud se chce podnik zaujmout vedoucí pozici na trhu, pomůže mu právě snížení nákladů, které se stává velkou konkurenční výhodou. Přesnými údaji o stavu a vývoji svého finančního zdraví si navíc ověřuje efektivní využívání svých zdrojů.

Ve finančním účetnictví jsou zveřejňovány nepříliš podrobné informace, avšak vedoucí pracovníci potřebují detailnější informace o provozu, proto se vnitropodnikové účetnictví stává neoddělitelnou položkou v procesech řízení a rozhodování. Vnitropodnikové účetnictví využívá i vrcholové vedení ke zjišťování výkonnosti jednotlivých středisek, zaměstnanců a kvality výrobků. Díky tomuto systému má management podniku dobrý přehled nejen o stavu podniku a může zvýšit jeho produktivitu, ale dokáže tak důkladněji připravit průběh všech podnikatelských aktivit a tím i předem odstranit možná hrozící rizika. Vhodné uspořádání organizační struktury a zároveň precizní vedení vnitropodnikového účetnictví patří mezi základní prvky pro úspěšné fungování podniku.

Diplomová práce se zabývá těmito dvěma okruhy a zkoumá možné využití informací vnitropodnikového účetnictví ve společnosti ČSAD Hodonín a. s.

Tématem této diplomové práce je „Využití informací vnitropodnikového účetnictví ve vybrané společnosti“. Téma jsem si zvolila pro jeho aktuálnost a zajímavost.

Cílem práce je analýza propojení organizační struktury podniku a vnitropodnikového účetnictví ve vybrané společnosti a zjištění, zda společnost plně využívá informací z vnitropodnikového účetnictví.

Ke splnění cíle práce je nejprve sestaven teoretický základ, který se zaměřuje o hlavních pojmech dané problematiky. V této části vysvětlím pojmy vnitropodnikové, manažerské a finanční účetnictví a nastíním možné vztahy mezi nimi. K tomu jsem používala hlavní přístupy autorů z odborné literatury.

V praktické části bude představen podnik ČSAD Hodonín a. s., který již řadu let působí jako jeden z předních jihomoravských dopravců v osobní a automobilové dopravě. Teoretický základ bude v této části rozšířen názornými praktickými příklady a jejich popisem. Na teoretický základ naváže rozdělení vnitropodnikového účetnictví na útvary nákladové, výnosové. Dále bude podrobněji rozvedeno středisko Autobusová doprava a v závěru práce použiji na jeho příkladu fungování a využívání informací vnitropodnikového účetnictví.

Při zpracování práce byla využita teoretická metoda, která je použita v první a druhé kapitole práce. Jako další metodu jsem uplatnila kritickou analýzu. Uvedené dvě metody jsou východiskem pro vymezení dané problematiky, nalezení řešení a specifikace pomocí setření skutečností a případné zjištění nedostatků. Důležitou metodou uplatněnou v diplomové práci je metoda praktické aplikace. Tato metoda byla využita ve čtvrté kapitole práce při zpracování modelového příkladu ve společnosti ČSAD Hodonín a. s. V celé práci je aplikována metoda postupu. Metoda postupu vychází od jednoduchých ekonomických kategorií a dále postupuje ke stále složitějšímu určení.

Hlavním cílem diplomové práce je vyhodnocení, zda vybraná společnost využívá plně informace získané z vnitropodnikového účetnictví. Výsledek analýzy bude sloužit jako podrobné zobrazení současné situace v podniku pro potřeby vedení a řízení, které bude základem pro doporučení dalších možných přeměn v již zavedeném systému vnitropodnikového účetnictví v podniku.

Vlastní názory, návrhy, stanoviska, doporučení, zhodnocení a dílčí závěry, které považuji za podstatné, jsou v práci psány zvýrazněnou kurzívou.

2 Obecné vymezení manažerského a vnitropodnikového účetnictví

Účetnictví je nástroj pro sledování a zobrazování stavů, toků a výsledků podnikatelské činnosti. Je to uspořádaný a ucelený systém evidence řízený normami a zákony platnými v České republice. Jednou ze základních myšlenek účetnictví je, že způsob zobrazení podnikatelského procesu je třeba diferencovat podle toho, kdo je uživatelem účetních informací a jaké rozhodovací úlohy řeší. A proto je podstatným rysem účetnictví ve vyspělých tržních ekonomikách jeho obsahové oddělení. V této situaci jsou rozeznávány dva hlavní účetní systémy:

- manažerské účetnictví (dále MÚ),
- vnitropodnikové účetnictví (dále VPÚ),
- finanční účetnictví (dále FÚ).

Manažerské účetnictví

Počátky manažerského účetnictví spadají do konce 19. století v USA. Zde docházelo k bouřlivému rozvoji průmyslové výroby, to bývá označováno za druhou průmyslovou revoluci. Prvotní zaměření manažerského účetnictví se rozšiřovalo ruku v ruce s průmyslovou revolucí. Manažerské účetnictví se postupně rozvíjelo do podoby propracovaného metodického systému, který poskytuje širokou škálu postupů, s jejichž pomocí se projektuje žádoucí efektivnost budoucí podnikové činnosti a postupně se sleduje její naplňování v realitě. Manažerské účetnictví k tomuto rozvoji potřebovalo relativně krátkou dobu a to několik desítek let. V současnosti manažerské účetnictví v podnicích představuje základní systém v rukou podnikových manažerů, jehož pomocí manažeři řídí ekonomickou stránku podnikové činnosti. [4]

Manažerským účetnictvím bývá označován celkový soubor informací a je vymezeno značně široce. Manažerské účetnictví je určeno především pro vnitřní potřebu každé účetní jednotky, a proto je jeho hlavním zájmem maximální pravdivost. Předmětem každého účetnictví, včetně manažerského účetnictví, je zobrazení hospodářského procesu podniku, a to hlavně v peněžním vyjádření. Je zde možno zahrnout veškeré účetní informace určené pro řízení a rozhodování, které provádí pracovníci daného podniku. MÚ je zkoumáno v činnostech, jakými jsou analýza informací o podniku, evidence a třídění. Takto získané

informace následně pomáhají pracovníkům v řídicích funkcích při rozhodování o podnikovém řízení. [5]

Manažerské účetnictví není podnik povinen vést, proto překračuje hranice „klasického“ účetnictví a značně se inspiruje ostatními disciplinami z oblasti řízení podniku. Také klade důraz na to, aby data měla přímou souvislost s daným problémem a byla dostatečně flexibilní pro jeho variantní řešení. Až na výjimky není MÚ státem regulováno, jelikož právní normy se jím nezabývají a tento pojem ani neznají. Podnikový management si o využití a struktuře MÚ rozhoduje sám ve vlastní pravomoci. Účetní okruh manažerského účetnictví je v porovnání s okruhem finančního účetnictví relativně samostatný. Oba okruhy si však vzájemně poskytují některé informace, popřípadě čerpají ze stejných zdrojů. [4]

Pokud se bude tvořit podrobnější struktura manažerského účetnictví, vychází z toho, jaký typ informací řídicím pracovníkům poskytuje. Určující je převážně členění informací z hlediska jejich vztahu k fázím rozhodovacího procesu. [5]

První fáze v takto zaměřeném účetnictví se orientovala hlavně na zjištění skutečně vynaložených nákladů a realizovaných výnosů, a to prvně podle vztahu k prodávaným finálním výkonům a později také ve vztahu k dílčím procesům, činnostem a útvarům, které za výnosy odpovídají. Druhá fáze dala možnost již rozčleněné skutečné náklady porovnat s rozpočtovaným nebo kalkulovaným stavem a dát tak podklady pro krátkodobé a střednědobé řízení pomocí odchylek. [5]

Účetnictví, které předkládá informace pro zajištění těchto dvou fází, se označuje jako vnitropodnikové účetnictví. To znamená, že vnitropodnikové účetnictví tvoří podstatnou část manažerského účetnictví.

Vnitropodnikové účetnictví

Vnitropodnikové účetnictví u nás neupravují právní normy, ale je definováno v ČÚS č. 001. Vlastní organizace a náplň VPÚ je plně v pravomoci účetní jednotky, tzn., že vše musí být zapsáno ve vnitřní směrnici podniku. Vnitropodnikové účetnictví je možno nazývat také účetnictví o vnitropodnikové struktuře, které tvoří významnou část účetních informací. VPÚ má velice těsné vazby na všechny tři uživatelsky vymezené účetní subsystémy:

- plánování činností,
- rozhodování,
- kontrolu činností.

Vnitropodnikové účetnictví je možno definovat jako účetnictví hospodářských středisek a útvarů. Základ vnitropodnikového účetnictví tvoří srovnávání skutečných nákladů vzniklých v podniku s předem stanovenými náklady podniku. Proto je hlavním cílem VPÚ poskytovat takové údaje o nákladech, výnosech a ostatních hodnotových veličinách, aby pracovníci na různých úrovních podniku mohli provádět shora uvedené činnosti. VPÚ však poskytuje i podklady pro zpracování účetní závěrky finančního účetnictví, a to zejména v těch částech, které vyžadují vyjádřit vztah nákladů nebo jiných hodnotových veličin k účelu jejich vynaložení nebo vzniku. Příkladem těchto informací jsou např. vyjádření stavu a změny stavu zásob vytvořených vlastní režii, aktivace jiných podnikových výkonů, ocenění interních výkonů nebo časové rozlišení interních podnikových výkonů. [5]

Základním předpokladem VPÚ je správné fungování finančního účetnictví.

Finanční účetnictví

Finanční účetnictví v České republice upravují právní normy. Jsou to hlavně zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, vyhláška č. 500 pro podnikatele účtující v soustavě podvojného účetnictví v platném znění a České účetní standardy 001 – 023 (dále jen ČÚS). Další neméně významné normy jsou např. Obchodní zákoník č. 513/1991 Sb., zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, zákon č. 254/2000 Sb., o auditorech, a další.

Finanční účetnictví podává aktuální informace o vnějších finančních vazbách podniku jako celku. FÚ poskytuje přesný a spolehlivý přehled o aktivech a pasivech podniku, o jeho účetních výnosech a nákladech a o podnikovém výsledku hospodaření za účetní období. Účetním obdobím se rozumí 12 po sobě jdoucích měsíců.

Hlavní funkcí podsystemu je vedení základních účetních knih, sestavení výkazů dle platné legislativy, zpracování dodavatelsko-odběratelských vztahů, zajištění platebního styku mezi organizací a bankami, vytváření penále a upomínek, tvorba platebních kalendářů, provádění zápočtů, zpracování opravných a odpisových položek k pohledávkám.

Pro posouzení, jak společnost hospodáří je potřeba znát údaje o majetku podniku. Tyto údaje se uvádí v účetních výkazech. Základním pramenem informačních zdrojů, jsou rozvaha - bilance, výkaz zisku a ztráty – výsledovka a výkaz cash flow – přehled o peněžních tocích.

Velmi důležitá je rozvaha, ta vyjadřuje stav podnikového majetku a finančních zdrojů k určitému datu. Ve finančním účetnictví tvoří majetek podniku všechny prostředky, které

podnik využívá při své podnikatelské činnosti. Snahou každého podniku je, aby tento majetek byl využíván co nejlépe a nejúčelněji. Majetek slouží podniku pro podnikání a lze na něj pohlížet ze dvou základních hledisek. Prvním hlediskem je hledisko druhu, neboli formy podnikání v jaké se vyskytuje. Tento majetek je nazýván aktiva. Aktiva společnosti zobrazují přehled o tom co podnik vlastní a co mu dluží jiné ekonomické subjekty. Druhým hlediskem je původ neboli hledisko vlastnictví majetku, tzn. zdrojů krytí. Bývá označováno jako pasiva. Pasiva ukazují, jakým způsobem jsou aktiva podniku financována. Aktiva a pasiva se musí v rozvaze rovnat, to se nazývá bilanční pravidlo.

Informace týkající se majetku jsou předmětem zájmu nejen manažerů, ale v podstatě všech subjektů, které se určitým způsobem dostávají do kontaktu s podnikem.

Výkaz zisku a ztráty vyjadřuje objem podnikových výnosů, nákladů a výsledek hospodaření. Tento výkaz podává informace, zda podnik vytváří zisk nebo je ve ztrátě.

Výkaz cash flow udává změnu stavu hotovosti na konci období, v porovnání s počátkem stavu.

2.1 Rozdíl mezi manažerským, vnitropodnikovým a finančním účetnictvím

Podle současné literatury se klade důraz převážně na data získaná z manažerského účetnictví. Pojem manažerské účetnictví se velmi úzce pojí s vnitropodnikovým a finančním účetnictvím.

Pro lepší znázornění jsem použila následující schéma. Zde je jasně zobrazen vztah mezi těmito třemi typy účetnictví - MÚ a VPÚ a FÚ.

Schéma č. 2. 1 Vztahy mezi manažerským, finančním a vnitropodnikovým účetnictvím¹



¹ Zdroj: Vlastní zpracování

2.1.1 Duální vztah finančního a manažerského účetnictví

Při srovnání manažerského účetnictví se systémem finančního účetnictví se zdůrazňuje jejich obsahově rozdílné (tzv. duální) pojetí, které se projevuje zejména dvěma odlišnostmi:

- MÚ může vycházet z jinak vymezených aktiv a pasiv, než jak jsou vymezena ve finančním účetnictví. Předmětem bilančního zobrazení může být stav a změny materiálu přijatého ke zpracování, evidenčně sledovaných obalů, dlouhodobých pohledávek aj.
- MÚ se odlišuje od FÚ také výrazně větší variabilitou aplikovaných oceňovacích principů a konkrétních způsobů oceňování. Manažerské účetnictví vychází oproti tradičním způsobům historického ocenění ze zásady, že „informace o minulosti mohou být špatným rádcem do budoucnosti“, a proto aplikuje spíše ocenění na úrovni předem stanovených veličin, na různých úrovních reprodukčních cen a na úrovních oportunitních nákladů a výnosů, které vyjadřují buď ušlý prospěch, nebo uspořené náklady z jiné možné varianty pokračování podnikatelského procesu. [5]

Pokud se pracuje v souvislosti s využitím manažerského účetnictví v taktickém a operativním řízení, jeho obsahové odlišnosti se pak od finančního účetnictví dále konkretizují:

- Finanční účetnictví se zaměřuje hlavně na minulé období a manažerské účetnictví by mělo dát podklady pro srovnání skutečnosti se žádoucím stavem;
- Předmětem FÚ jsou hlavně externí vztahy podniku a jeho okolí, MÚ zobrazuje nejen externí, ale i interní vztahy mezi útvary a jejich procesy;
- Informace FÚ jsou přístupné i konkurenci, předkladatelé výkazů finančního účetnictví mají tendenci skrývat některé důležité informace, např. výsledky z prodeje. MÚ naopak poskytuje o těchto výsledcích široce strukturované a podrobné informace.

Hlavním zaměřením manažerského účetnictví je obsah, struktura a podrobnost poskytovaných informací o nákladech, výnosech a jejich rozdílu. Oproti finančnímu účetnictví je tak hlavní odlišností nejen jiné obsahové pojetí nákladů a výnosů, ale zejména podrobnější informace o jejich vnitřní struktuře a členěních. [5]

2.1.2 Vztah mezi vnitropodnikovým a finančním účetnictvím

Vnitropodnikové i finanční účetnictví mají jednotlivé okruhy. Tyto okruhy mají mezi sebou vazby a pro srovnání VPÚ a FÚ je možné posuzovat pevné vazby v některých oblastech a v jiných oblastech volnější vazby. Jedná se především o přesun informací o

nedokončené výrobě, hotových výrobcích a aktivovaných výkonech (např. aktiva, která vznikla jako výsledek vlastní výroby) vedených ve finančním účetnictví, které je možno zjistit až na základě podrobnějších údajů vnitropodnikového účetnictví. Vnitropodnikové účetnictví navazuje na informace finančního účetnictví. Probíhá mezi nimi tzv. vzájemný tok informací.

Rozdíl je vidět u odlišných uživatelů a liší se také funkce soustav. Finanční účetnictví se zaměřuje především na externí uživatele (jako jsou dodavatelé, odběratelé, banky, zaměstnanci, akcionáři, státní instituce a další), kteří z informací finančního účetnictví usuzují a zhodnocují riziko spojené s kapitálem, který do podniku investovali. Vnitropodnikové účetnictví se zaměřuje hlavně na interní uživatele (jako jsou vlastníci podniku, management, zaměstnanci), kterým poskytuje informace pro rozhodování o podniku. [5]

Finanční účetnictví stejně jako vnitropodnikové účetnictví mají společné znaky. Základním znakem je podvojná forma účetnictví. Finanční účetnictví a vnitropodnikové účetnictví také musí udržovat základní účetnické atributy, kterými jsou dokladovost, reálnost, nezměnitelnost, správný časový sled, bilanční princip, podvojnost, souvztažnost. Při dodržení těchto atributů je finanční účetnictví schopno poskytovat vnitřně prokázané informace, které využívá vnitropodnikové účetnictví. Výsledné informace poskytované manažerským účetnictvím mají vyšší kvalitu spolehlivosti než informace poskytované finančním účetnictvím.

Vnitropodnikové (nákladové) účetnictví zobrazuje zejména data o nákladech. Poskytuje informace, které jsou zdrojem pro předběžné i výsledné kalkulace. Obě uvedené kalkulace s náklady pracují. Kalkulace je postup, jímž se stanoví předem rozpočtovaná výše nákladů a následně se zjišťuje skutečná výše nákladů na daný podnikový výkon tzv. kalkulační jednici.

2.2 Struktura manažerského účetnictví

Dnešní podoba manažerského účetnictví předpokládá začlenění:

- vnitropodnikového (nákladového) účetnictví,
- rozpočetnictví,
- kalkulační systém.

Myslím si, že shora uvedená podoba manažerského účetnictví vyhovuje všem požadavkům, jejichž splnění se od MÚ očekává.

Vnitropodnikové účetnictví bylo podrobně zpracováno v kapitole 2. VPÚ je považováno za nákladové účetnictví. „Nákladové účetnictví má charakter registrátora historických nákladů, avšak použitím normové metody nákladového účetnictví je schopno registrovat i okamžitou úroveň vznikajících nákladů a ze srovnání vývoje historických dat usuzovat na budoucí tendence vývoje nákladů.“ Jak tvrdí Hradecký (2008, s. 76).

Rozpočetnictví

Rozpočetnictví je zaměřeno na budoucnost podniku. Plní tři základní úkoly:

- stanoví v peněžním vyjádření úkoly do budoucna – náklady a výnosy na celý objem výroby a to jak za jednotlivá střediska, tak za podnik jako celek,
- poskytuje informace pro sestavení předběžných kalkulací, tj. informace o výši režijních nákladů,
- pomocí rozpočtu lze provádět běžnou kontrolu hospodaření středisek (rozpočty jako plán se porovnávají s VPÚ – skutečnost).

Předmětem rozpočtů jsou stavové veličiny a tokové veličiny (např. náklady a výnosy). Stavové veličiny jsou dány určitým stavem k danému okamžiku a jejich změny jsou vyjadřovány tzv. změnou stavu. Tokové veličiny se v průběhu období neustále mění a jsou vyjadřovány průběžně tak, jak se vyvíjejí a nemají návaznost na žádný počáteční stav.

Rozpočty se dělí na krátkodobé a střednědobé a dlouhodobé. Krátkodobé rozpočty jsou nejčastěji sestavovány na kalendářní období. Jsou často využívány v podnicích se sezónními výkony. Dlouhodobé plány jsou sestavovány na více let, jsou to obvykle strategické plány na dobu 3 až 5 let nebo i více podle potřeb a záměrů daného podniku. Krátkodobé rozpočty se sestavují na úrovni celého podniku a také na úrovni vnitropodnikové. Vnitropodnikové krátkodobé rozpočty jsou vymezovány jako rozpočty, které se týkají pouze vnitropodnikových útvarů (středisek) nebo všechny rozpočty sestavené pro potřeby vnitřního řízení podniku a to včetně kalkulovaného podnikového rozpočtu. Celkový podnikový rozpočet je sestaven pro vnitropodnikové účely a není určen externím uživatelům. Předmětem krátkodobého rozpočtování jsou tokové i stavové veličiny, avšak hlavní význam mají hlavně tokové veličiny. Podnikové rozpočty se sestavují pro potřeby podniku jako celku. Tyto rozpočty odpovídají většinou struktuře výkazů, které se běžně v podniku sestavují pro potřeby vnitropodnikového řízení, a také pro potřeby externích uživatelů. Jsou také sestavovány s údaji finančního účetnictví. Jsou to výkazy zisku a ztrát a rozvahy a méně často se používají rozpočty peněžních toků nebo investiční a kapitálové rozpočty. Podnikový rozpočet je

hlavním rozpočtem podniku. Stanovuje základní cíle podniku pro určitá období a odvozují se z něj další úkoly pro vnitropodnikové rozpočty. [1]

Dlouhodobé rozpočty jsou spojeny s dlouhodobými záměry, strategickými plány podniku a jejich reálnost je ověřována dlouhodobými prognózami vývoje podniku. Menší podniky, které mají činnost méně pestrou a složitou, nebudou využívat příliš složitou podnikovou politiku – to jsou cíle a strategie podniku. Avšak podniky které jsou zaměřeny na výrobu, kde je již celkový systém poněkud složitější, je vytváří podnikové politiky nezbytné. Ve výrobním podniku se zaměřuje převážně na oblasti provozní, investiční, finanční a výzkumu a vývoje. Nejčastějším druhem rozpočtu je rozpočet nákladů, protože většinu podniků zajímá, jak se budou vyvíjet náklady v podniku a jakým způsobem by se dal tento vývoj ovlivnit nebo řídit. [1]

Zásady sestavování rozpočtů

Nejčastěji sestavování rozpočtu probíhá na základě dojednání mezi vyššími a nižšími středisky a předpokládá implementaci podnikových cílů do jednotlivých rozpočtů. Odpovědnostní středisko při tom hraje velkou roli při sestavování rozpočtů a vyvolává dvě důležité vzájemně související otázky: [7]

- a) Které veličiny by měli být z podnikové úrovně převedeny do rozpočtů podniku?
Z důvodu aby byly podnikové cíle řádně plněny, je nutné, aby vyšší úrovně předaly nižším úrovním kriteria, která budou jejich úrovni odpovídat. Kladené požadavky na dodržení podnikových kritérií, jsou:
 - snaha o zaměření činnosti pracovníků z nižších úrovní na naplnění cílů podniku jako celku,
 - pracovníci odpovídající za plnění cílů, by měli mít pravomoc transformace veličin,
 - pracovníci by měli mít možnost ovlivňovat měřitelnou výši kritérií,
 - zadání kritérií by mělo být motivující pro pracovníky k zájmu o jejich plnění.
- b) Jak je možné provázat systém ve vertikálních vazbách mezi vnitropodnikovou a podnikovou úrovní. Obecně mohou nastat 2 možnosti:
 - přístup centralizovaného odpovědnostního řízení (transformace podnikových úkolů na nižší výkonové a řídicí útvary),
 - přístup decentralizovaného odpovědnostního řízení (sestavení rozpočtu na nejnižší úrovni a pomalé narůstání až na výši podnikové úrovně). [7]

Metody sestavování rozpočtu

Je řada metod pro sestavování rozpočtu, která postupně vznikala. Nejvíce používané metody jsou:

- metoda indexní – vychází z údajů základního období. Není doporučována u sestavování rozpočtu nákladů a výnosů, jelikož je zde nebezpečí nehospodárnosti prostřednictvím předešlého období,
- metoda normová – je využívána v případě, kdy není možno zjistit přesnou výši nákladů, potřebných pro provoz,
- metoda rozpočtu s nulovým základem – metoda se zaměřuje na sestavování rozpočtu vycházejícího z přehledu činností, které bude podnik provádět v budoucnosti. [7]

Kalkulační systém

Kalkulace pokrývají celý výrobní proces. Začíná vývojem a technickou přípravou výroby výrobku a končí jeho dohotovením. Předmětem kalkulace jsou výkony vytvářené vlastní činností (to jsou výrobky a služby určené pro odbyt nebo pro vnitropodnikovou spotřebu) a výkony nakupované od jiných organizací (to je zjištění pořizovací ceny dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku). [4]

V obecném slova smyslu se dá kalkulaci rozumět jako zjištění nebo stanovení nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné hodnotové veličiny na výrobek, práci nebo službu na činnost operaci, kterou je třeba v souvislosti s jejich uskutečněním realizovat na podnikovou investiční akci nebo na jinak naturálně vyjádřenou jednotku výkonu. [5]

Pro podnik je důležité vědět, že prodejnost výrobků podniku závisí na jejich užitné hodnotě a jí odpovídající ceně, kterou je zákazník ochoten za tento požadovaný výrobek zaplatit. Kalkulace je nástrojem sloužícím ke stanovení nákladů a z nich vyplývající ceny výrobku. Jako charakteristika může sloužit následující:

- Kalkulace jsou základní informační podklad pro řízení nákladů jednotlivých výkonů;
- V operativním řízení slouží kalkulace jako základ při plánování a kontrole (např. při oceňování stavu a změny stavu nedokončené výroby);
- Výchozí základnou pro rozhodování jsou kalkulace, hlavně ty které se týkají ceny a cenové politiky;
- Při stanovování vnitropodnikových cen slouží jako podklad kalkulace. [10]

Kalkulace se stejně jako jiné nástroje řízení vyvíjela v souladu s potřebami organizace a technologie výroby a jejího řízení. První funkcí výsledné kalkulace bylo zjištění skutečných nákladů výkonu a na jejich základě podnik stanoví ceny výkonu. Hlavní složky kalkulace však postupem času zadaly požadavek stanovovat náklady výkonů dopředu tak, aby bylo možno kontrolovat stanovené úkoly. Splnění tohoto požadavku umožnil proces standardizace, který začal stanovováním norem či standardů spotřeby ekonomických zdrojů. K výsledným kalkulacím přibýlo několik druhů kalkulací předběžných. Vzniklá soustava kalkulací se nazývá kalkulační systém. [10]

Metodou kalkulace se nazývá postup, jímž se stanoví předem rozpočtovaná výše nákladů a poté se zjišťuje skutečná výše nákladů na daný podnikový výkon tzv. kalkulační jednici. Metody kalkulace jsou odlišné způsobem přiřítání nákladů kalkulační jednici. Jde o:

- náklady, přiřítatelné kalkulační jednici přímo (je možno hovořit jako o nákladech jednicových),
- náklady, přiřítatelné kalkulační jednici nepřímo (je možno hovořit o nákladech režijních). [10]

Vztah jednicových nákladů k určitému předmětu kalkulace (kalkulační jednici) je vymezen vztahem příčinné souvislosti a proto se přiřítou tyto náklady kalkulační jednici přímo. Kalkulační jednicí se rozumí konkrétní výkon, který je vymezený měrnou jednotkou a druhem. Předmět kalkulace je též vymezen kalkulovaným množstvím. Kalkulované množství zahrnuje určitý počet kalkulačních jednic, pro něž se stanovují nebo určují celkové náklady. Z hlediska určení průměrného podílu fixních nákladů připadajících na kalkulační jednici je vymezení kalkulovaného množství velmi významné. Fixní náklady bezprostředně příčinně nesouvisí s kalkulační jednicí a častokrát nesouvisí ani s konkrétním objemem určitého druhu prováděného výkonu. [5]

Předmět kalkulace je tradičně spjat hlavně s členěním nákladů na přímé a nepřímé. Z důvodu rychle měnících se podmínek tržního prostředí se dnes více používá jiné členění:

- podle způsobu stanovení nákladového úkolu (jednicové a režijní),
- podle závislosti na objemu výkonů (variabilní a fixní náklady),
- podle toho, jestli bude jejich výše ovlivněna konkrétním rozhodnutím o předmětu kalkulace (relevantní a irelevantní).

Uvedená hlediska nákladů budou uvedena v následující kapitole. Pro kalkulování jsou v dnešní době k dispozici následující metody:

- v nesdružených výroбах
 - metoda kalkulace prostým dělením,
 - metoda kalkulace dělením s poměrovými čísly,
 - metoda kalkulace přírážkové,
- ve sdružených výroбах
 - metoda kalkulace odčítací,
 - metoda kalkulace rozčítací. [10]

Pro kalkulace dělením je znakem skutečnost, že přiřazují náklady výkonům ve vztahu k množství různě vyjádřených kalkulačních jednic. Na rozdíl od nich přírážkové metody využívají pro přičítání nákladů výkonů hodnotově nebo naturálně vyjádřené rozvrhové základny. Společným rysem obou dvou skupin by měla být snaha přiřazovat co největší část společných nákladů na základě co nejuzšího příčinného vztahu mezi náklady a výkony. [5]

Kalkulace prostým dělením se aplikuje hlavně v případech, kdy předmětem přiřazení jsou N vyvolané jen jedním druhem výkonu. Na základě příčinného vztahu tzv. přepočtené jednici, přiřazuje společné náklady kalkulace s poměrovým dělením. Přepočtená jednice vyjadřuje rozdílnou nákladovou náročnost konkrétních výkonů. [5]

Rozvrhová základna je zvolený druh přímého nákladu, podle jehož podílu na jednotku výkonu jsou vypočítávána také podíly nepřímých nákladů na jednotku výkonu. Takovýmto způsobem je možno přiřazovat náklady až na kalkulační jednici. Je jen důležité, jaká rozvrhová základna bude zvolena. [1]

Význam kalkulací je závislý na tom, jaký bude mít úspěch kalkulace při plnění svých úkolů.

Struktura nákladů v kalkulaci je stanovena zvlášť v každém podniku a nelze stanovit její přesnou strukturu, která by platila obecně pro všechny účetní jednotky. Jednotlivé položky nákladů se seskupují v tzv. kalkulačním vzorci. Kalkulační vzorec se skládá z jednotlivých kalkulačních položek seřazených za sebou a obsahujících příslušné peněžní částky, které se

vztahují k danému výkonu. Kalkulační vzorec pro kalkulaci vlastních nákladů a jiných složek cen výkonů by měl mít podobu:

Kalkulační vzorec

Přímý materiál

Přímé mzdy

Ostatní přímé náklady

Výrobní režie

Vlastní náklady výroby (položky 1 - 4)

Správní režie

Vlastní náklady výkonu (položky 1 - 5)

Odbytová režie

Úplné vlastní náklady výkonu (položky 1 - 6)

Zisk

Odbytová cena

V cenách jednotlivých položek kalkulačního vzorce jsou započítávány tyto náklady:

Přímý materiál – je to surovina neboli základní materiál, který tvoří podstatu výrobku nebo přispívá k tvorbě podstatných vlastností;

Přímé mzdy – zde se zahrnují mzdy výrobních dělníků za odpracovanou dobu a také příplatky, prémie, odměny vztahující se k těmto mzdám a jde je vyčíslit na kalkulační jednici;

Ostatní přímé náklady – do této kategorie se zařazuje opotřebení speciálních nástrojů, spotřeba energií a technologického paliva a také zákonné pojištění (sociální a zdravotní), které firma odvádí za své zaměstnance;

Výrobní režie – je nepřímým nákladem. Jsou to náklady, které souvisí řízením a obsluhou výrobní činnosti (např. odpisy strojů a zařízení, mzdy vedoucích pracovníků);

Správní režie – jsou to náklady, které souvisí s řízením a správou podniku (opravy a udržování, tiskopisy, spotřeba energií, náklady na mzdy managementu);

Odbytová režie – náklady související se skladováním, podpisem kupních smluv, reklamou, prodejem a expedicí. [10]

2.2.1 Členění nákladů

Největším rozdílným rysem odlišujícím manažerské účetnictví od finančního účetnictví je mnohem větší potřeba informací o nákladech. Pracovníci na různých úrovních podniku vyžadují pro řízení různé úrovně informací o nákladech.

„Ve finančním účetnictví se náklady vymezují jako úbytek ekonomického prospěchu, který se projevuje poklesem aktiv nebo přírůstkem závazků a který v hodnoceném období vede ke snížení vlastního kapitálu.“ Jak tvrdí Král (2010, s. 47). Toto vymezení vyjadřuje náklad jako ekonomický zdroj vynaložený na dosažení výnosu z prodeje.

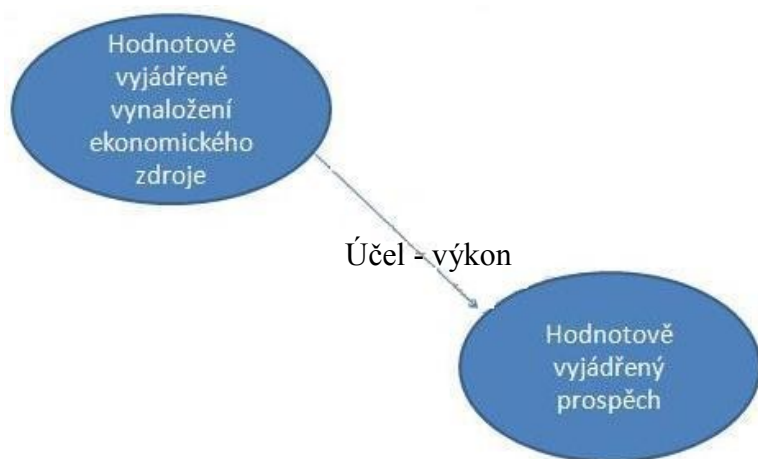
Charakteristika nákladů v manažerském účetnictví, narozdíl od FÚ, je účelné vynaložení ekonomických zdrojů podniku, které účelově souvisí s ekonomickou činností. Toto vymezení nedává důraz na potřebu zobrazit reálnou výši nákladů, ale na nutnost racionálního hospodárného vynakládání. Důležité rysy jsou:

- účelnost,
- účelový charakter.

Účelnost udává, že nákladem je jen takové vynaložení, které je racionální a přiměřené výsledku činnosti.

Účelový charakter udává, že smyslem vynaložení ekonomického zdroje je jeho zhodnocení. Ke zhodnocení dojde při vytvoření majetku, který přinesl nebo přinese v budoucnosti větší ekonomický prospěch, než jaký byl původní náklad. Důležitou vlastností tohoto charakteru je jeho relativně těsný vztah k výkonům (např. k výrobkům, pracím, službám), tvořícím předmět činnosti podniku. [5]

Schéma č. 2. 2 Vztah účel a výkon při vynakládání ekonomických zdrojů ²



² Zdroj: KRÁL, Bohumil a kol. Manažerské účetnictví. 3. vyd. Praha: Management Press, 2010. s. 48. ISBN 978-80-7261-217-8.

Časová dimenze nákladů

Kromě výše zmíněných věcných rozdílů má obrovský význam jejich časová odlišnost. Samozřejmě je možno dělit náklady projevující se již v okamžiku vynaložení ekonomického zdroje a náklad, který se stane až v okamžiku, kdy tento zdroj vyčerpá svou užitečnost. Náklad, který vyčerpal svou užitečnost vzniká v případě, že se stane součástí výrobku, který byl prodán zákazníkovi.

Náklady produktu a náklady období

Náklady produktu, nebo také náklady dosud nespotřebované, jsou ty, jejichž vynaložení je vyjádřeno jako zvýšení budoucího ekonomického prospěchu vytvářeného aktiva. Tyto náklady se až do okamžiku jejich prodeje vykazují jako část aktiv v rozvaze. Náklady se dále zpracovávají ve výkazu zisků a ztrát jako náklad prodaných složek aktiv. Náklady produktu nemusí být vždy aktivovány v rozvaze. Dochází tak ve vyjádření podnikatelského procesu v podmínkách, ve kterých předmětem činnosti nejsou hmotné skladovatelné výkony (výkony poskytovatelů služeb) nebo skutečnost, že náklad produktu byl vyložen ve fázi prodeje příslušných výkonů (např. vydané prodejní obaly). [5]

Náklady období, nebo také náklady spotřebované, jsou náklady vynaložené jako vyčerpání ekonomického zdroje. V hodnoceném období se projevuje úbytkem aktiv nebo přírůstkem podnikových závazků souvztažně se snížením zisku běžného období. Náklady spotřebované jsou tou částí nákladů, která se vylučuje z koloběhu, snižuje hodnotu majetku a odčerpává realizované výnosy.

Druhové členění nákladů

Za základní nákladové druhy se považují spotřeba materiálu, spotřeba a použití externích prací a služeb, mzdové a ostatní osobní náklady, odpisy dlouhodobě využívaného majetku a finanční náklady.

Druhově vynaložené náklady jsou z hlediska jejich zobrazení prvotní. Hned při svém vstupu do podniku (na jeho hraniční vazbě s okolím) se stávají předmětem zobrazení. Jsou to náklady externí, tj. že vznikají potřebou výrobků, prací a služeb jiných subjektů. Z hlediska možnosti jejich podrobnějšího rozčlenění v podniku jsou jednoduché. Pokud se na ně nahlíží z úrovně podnikového řízení, nelze tyto náklady rozlišit na jednodušší složky, z kterých se skládají. [5]

Účelové členění nákladů

Jednou z nejdůležitějších skupin rozhodovacích úloh jsou úlohy zajišťující řízení hospodárnosti vynaložených nákladů. Účelové členění nákladů je základem stanovení racionálního nákladového úkolu, se kterým se poměruje skutečná spotřeba nákladů složky. Účelový vztah nákladů má různé úrovně podrobnosti. V prvních úrovních se náklady většinou rozčlení do relativně širokých okruhů různých výrobních činností a činností pomocných a obslužných (servisních). V jejich rámci se pak podrobněji člení podle aktivit nebo jednotlivých operací. Obecnou zásadou je zde identifikace věcného nositele, který vyvolává vznik nákladu, a jehož intenzita je určující také pro úroveň nákladů. Jako příklad by se daly uvést náklady technologické (např. spotřeba papíru určité kvality v hlavní tiskařské výrobě na konkrétní titul) a náklady na obsluhu a řízení (např. může být náklad na osvětlení tiskárny a plat mistra), nebo náklady jednicové a režijní.[5]

Výchozím momentem pro určení konkrétního nákladového úkolu jednotlivých nákladových složek je velmi obecné rozčlenění nákladů na technologické a na obsluhu a řízení. Při stanovení nákladového úkolu u většiny technologických nákladů se vychází z jejich bezprostředního vztahu k dílčímu nebo finálnímu výkonu, který je výsledkem konkrétní operace, aktivity nebo činnosti. Způsob, jak daný výkon provést, je často určen předem. Může tomu tak být v průmyslových podnicích v rámci konstrukční a technologické přípravy výroby konkrétního výrobku. Součástí přípravy je stanovení norem, které určují úroveň nákladů na dílčí část technologického procesu. Nákladový úkol se stanoví, když se příslušná oceněná norma vynásobí buď předem stanoveným, nebo skutečným počtem provedených dílčích výkonů. Tento postup je možno použít u technologických nákladů, které nesouvisejí s technologickým procesem jako celkem, ale přímo s jednotkou dílčího výkonu – to se označuje jako náklady jednicové. Jejich základním hodnotovým informačním nástrojem je kalkulace. Na druhou stranu výše nákladů na obsluhu a řízení té části technologických nákladů, která souvisí s technologickým procesem jako celkem, neroste přímo úměrně s počtem provedených výkonů a je jen rámcově ovlivněna rozsahem činnosti, se nazývá režijní náklady. [5]

Kalkulační členění nákladů

Kalkulačním členěním nákladů je přiřazování nákladů k výkonu či jeho části. V rámci členění nákladů je kalkulační způsob členění jedním z nejsložitějších. Jejich složitost vyplývá z podnikatelského procesu, který je složitým systémem sériově i paralelně řazených procesů s určitým počtem výkonů. [5]

Jak tvrdí Král (2010, s. 76) „Z hlediska příčinných vazeb nákladů k výkonu, který je objemově, druhově a jakostně přesně specifikován (k tzv. kalkulační jednotici), a z hlediska praktických početně technických možností, jak přiřadit náklady konkrétnímu výkonu, lze opět rozlišit dvě základní skupiny nákladů:

- přímé náklady, které bezprostředně souvisejí s konkrétním druhem výkonu,
- nepřímé náklady, které se nevážou k jednomu druhu výkonu a zajišťují průběh podnikatelského procesu podniku v širších souvislostech.“

Do přímých nákladů patří téměř veškeré jednicové náklady, které jsou vyvolány nejen konkrétním druhem výkonu, ale přímo jeho jednotkou. Dále se k výkonu přímo přiřazují i náklady vynaložené v souvislosti s prováděním pouze tohoto druhu výkonu. Podíl výkonu na jednici druhu lze zjistit pomocí prostého dělení. Avšak většina režijních nákladů je společná více druhům výkonů. Proto při řešení úloh rozhodovacího typu je potřeba tyto náklady také přiřadit jednici výkonu. Tyto náklady se pak přiřítají nepřímo pomocí zvolených veličin. [5]

Členění nákladů z hlediska potřeb rozhodování

Členění nákladů z hlediska potřeb rozhodování je důležité pro zhodnocení budoucích variant podnikání. Tato část se orientuje na tu oblast MÚ, která je zaměřena na informace pro rozhodování, a proto je pro zpracování diplomové práce důležitá.

Jelikož ve dvacátých letech 20. století rostl počet progresivních firem, začaly se poskytovat také informace o alternativách budoucího vývoje. Progresivní firmy začaly zařazovat do svého účetnictví informace nejen o středisku, které ovlivňuje jeho výši, ale také o výkonu, který je jeho nositelem – to patří mezi základní identifikace zobrazení nákladu v nákladovém účetnictví. [5]

Základem tohoto členění jsou dvě základní skupiny nákladů:

- variabilní náklady,
- fixní náklady.

Obecně se předpokládá, že variabilní náklady jsou vyvolané jednotkou výkonu. Jejich celkový objem roste přímo úměrně počtu výkonů, čili náklady připadají na tuto jednotku. V případě obchodu jsou variabilními náklady platby za zboží (jeho množství lze objednat podle potřeb). Charakter variabilních nákladů mají i mzdy zaměstnanců. Při poklesu prodeje je možno jednoho nebo více zaměstnanců propustit (a to v případě pokud stávající pracovníci zastanou alespoň minimální chod podniku), při nárůstu prodeje může firma naopak přijmout do obchodu nového zaměstnance.

Fixní náklady jsou takové náklady, které se mění v určitém rozsahu prováděných výkonů nebo aktivit podniku. Charakteristické pro fixní náklady je, že výše nákladů se v určitém intervalu využití kapacity nemění. Proto podniky mají požadavky na maximální využití této dané kapacity. Čím větší bude objem provedených výkonů na této kapacitě, tím rychleji bude klesat podíl fixních nákladů na jednotku výkonu. Použitá kapacita však není neomezená. Je vždy spojena s určitým objemem výkonů, které je možno se současným zařízením a počtem pracovníků provést. Pokud tedy objem výkonů převyší hranici, je třeba kapacitu rozšířit (např. koupě nových budov, strojů). [5]

Fixní náklady se dělí:

- Umrtné fixní náklady – jsou to většinou náklady vynaložené ještě před zahájením podnikatelského procesu, kdy se realizovali investiční rozhodnutí. Jedinou možností jejich snížení je opačně působící investiční rozhodnutí (např. prodej budovy). Umrtné náklady je potřeba dopředu kvantifikovat v kalkulacích a rozpočtech;
- Vyhnutelné fixní náklady – jsou to časové mzdy mistrů a náklady na vytápění hal. Oproti utopeným fixním nákladům se vyhnutelné náklady projevují častějším a těsnějším spojením s výdaji nutnými na jejich úhradu. [4]

2.2.2 Členění výnosů

V účetnictví se objevují externí neboli odbytové výnosy a jejich ekvivalenty prodaných výkonů interní výnosy neboli výnosy vnitropodnikové. Vnitropodnikové výnosy se vztahují k výkonům provedeným v příslušných vnitropodnikových útvech.

Pro oba druhy výnosů je typický účelový vztah k produktům podnikové činnosti, avšak obsahově se interní a externí výnosy liší charakteristicky. [4]

Externí výnosy

Předpokladem správného členění syntetických účtů je zařazení do účtových skupin. Jsou to:

- výnosy za vlastní výkony a zboží,
- přírůstky a úbytky zásob vlastní výroby,
- aktivování majetku a zboží vyrobeného ve vlastní režii,
- provozní výnosy,
- finanční výnosy,
- mimořádné výnosy.

Výnosy za vlastní výkony a zboží lze členit podle druhů výrobků nebo podle skupin odběratelů. Ty je možno dělit podle zájmů odběratelů, možností odběratelů.

Přírůstky a úbytky zásob vlastní výroby vyjadřují změny stavu hotových výrobků, polotovarů a nedokončené výroby. U oceňování zásob vlastní výroby se požaduje, aby ocenění věrně zobrazovalo skutečnost. Klade důraz na systém oceňování, aby byl jednoduchý a nedocházelo k jeho častým změnám. Obecně platí, že zásoby vlastní výroby jsou oceňovány ve výši vlastních nákladů, vynaložených na jejich zhotovení nebo rozpracovanost.

Finanční výnosy jsou úroky, kapitálové výnosy z obchodování s cennými papíry apod.

Mimořádné výnosy jsou výnosy neobvyklé, popřípadě nahodilé. Náleží sem výnosy ze změny metody, výnosy z pojistných událostí, výnosy z titulu postoupení nebo ukončení hospodářské činnosti.

Interní výnosy

Vnitropodnikové útvary se vyznačují tvořením interních výnosů středisek a oceňují se vnitropodnikovými cenami. Sledují se hlavně ve střediscích výrobních, které sledují převod režie, která představuje úhradu režijních nákladů střediska do nákladů těch výkonů podniku, na jejichž výrobě se středisko účastnilo.

Ve střediscích správy se jedná zejména o výnosy správní režie, jakožto ocenění vnitropodnikového výkonu, jenž spočívá v procesu řízení.

Ve střediscích obslužných, dodávajících vnitropodnikové výkony ostatním střediskům, se výnosy tvoří z výkonů dopravních, údržbářských a opravářských a v neposlední řadě i energetických, apod. [4]

Hospodárnost

Při vynakládání ekonomických zdrojů je důležitým kritériem hospodárnost. Hospodárnost vyjadřuje průběh nákladů, při kterém se dosahuje žádoucích výstupů s co nejmenším vynaložením zdrojů. Z hlediska řízení podniku se jedná o udržení nízkých finančních nákladů, tedy celkově nízké spotřeby zdrojů. [5]

Hospodárnost je jedním z klíčů úspěchu podniku v konkurenčním prostředí. Prosazuje se dvěma zásadními cestami a jejich kombinacemi.

První cesta je ve formě úspornosti. Podnik by měl zajišťovat výkony s co nejnižším vynaložením ekonomických zdrojů. Jak tvrdí Král (2012, s. 52) „Úspornost se projevuje jako reálné snížení absolutní výše nákladů na daný objem výkonů. Její uplatnění přichází v úvahu zejména u nákladů, jejichž čerpání je bezprostředně spojeno s konkrétním druhem výkonu nebo dokonce s jeho jednotkou.“

Druhou možností je forma výtěžnosti. Ta se dosáhne, když se řízení podniku zaměřuje na maximalizaci objemu provedených výkonů při vynaložení konstantního množství ekonomických zdrojů. Jedná se o maximalizaci účinků, která se projevuje pouze relativním snížením nákladů vynaložených na jednotku výkonu. [5]

Obě formy často plynule přecházejí jedna v druhou a projevují se více ve vzájemné kombinaci. Kombinace těchto dvou forem vedou ke snižování průměrných nákladů na jednotku nositele. [5]

Ekonomická účinnost

Ekonomická účinnost vynaložených nákladů je podstatným kritériem řízení podniku. Úroveň ekonomické účinnosti je výsledkem měření vynaložených nákladů s dosaženým ekonomickým prospěchem. Jedná se tedy o porovnání vynaložených nákladů v souvislosti s prodanými výkony s výnosy z prodeje těchto výkonů. V tomto případě se dá říct, že se jedná o zisk. Zisk má ve vztahu k rozhodovacím úlohám různé úrovně, například zisk z hlavní výdělečné činnosti, provozní zisk, mimořádný zisk, zisk před zdaněním a další. V zisku se odrážejí veškeré faktory úspěšného podnikání. [5]

Ekonomická efektivnost

Ekonomická efektivnost je kritériem racionality vynaložených nákladů. Její úroveň vychází ze zisku hodnoceného za dané období. Úroveň je však vztažena buď na celkovou úroveň ekonomických zdrojů (aktiv), nebo na vymezené části vlastního a cizího kapitálu,

který se podílí na tvorbě i čerpání zisku. Nejobecněji řečeno efektivnost je schopnost podniku zhodnotit zdroje vložené do podnikání. Vyjadřuje se porovnáním vynaložených vstupů a dosažených výstupů, přičemž obě kategorie je možné různě interpretovat. Z pohledu vlastníků se efektivnost hodnotí poměrem zisku a průměrnou výší vlastního kapitálu. [5]

3 Specifika vnitropodnikového účetnictví

Firma se nenachází ve vakuu, ale v prostředí, které se často mění. Proto vývoj manažerského účetnictví procházel mnoho let změnami a tyto změny se odvíjely od potřeb účetní jednotky. Účetní jednotka organizuje evidenci a sleduje hospodaření podle jednotlivých vnitropodnikových útvarů a v jejich rámci i podle jednotlivých podnikových výkonů. [5]

Vnitropodnikové účetnictví obsahuje nejen účetní informace, ale slouží k lepšímu získání přehledu o všech činnostech podniku i ostatním organizačním složkám, které s chodem podniku souvisí a jsou jeho součástí. [5]

VPÚ dává informace o očekávaném a také skutečném vývoji již přijaté alternativy. Zpracovávanou strukturu informací, lze rozdělit do tří skupin, jsou to:

- Informace zaměřené na řízení nákladů a výnosů za podnik jako celek nebo za jednotlivé činnosti a procesy;
- Informace určené pro hodnocení hospodárnosti a efektivnosti jednotlivých výrobků, prací a služeb. Tyto informace slouží k vyhodnocení poměru mezi skutečnými náklady a mezi předem stanovenými náklady;
- Informace pro hodnocení hospodárnosti a efektivnosti v jednotlivých podnikových útvech. Tyto informace slouží k porovnávání skutečných nákladů a rozpočtů na jednotlivá oddělení podniku. [5]

3.1 Způsoby vedení vnitropodnikového účetnictví

Na rozdíl od finančního účetnictví (které je organizováno v úzké návaznosti na směrnou účtovou osnovu), je organizace vnitropodnikového účetnictví zcela ponechána na rozhodnutí samotných podniků. Z toho vyplývá, že podniky si mohou zvolit způsob vedení účetnictví na jimi stanovených účtech. Tyto účty jsou označeny v rámci platné účtové osnovy. Je nutné, aby si účetní jednotka na začátku každého účetního období stanovila zásady, kterými se bude vnitropodnikové účetnictví řídit. Ve vnitropodnikovém účetnictví se obvykle uvádí kalendářní měsíc jako účetní období. [8]

Uživatelé mají různé požadavky na různá účetnictví. Pokud se jedná o finanční účetnictví, jeho cílem je poskytnout informace externím uživatelům účetních informací. Na rozdíl od toho vnitropodnikové účetnictví slouží k řízení vnitřních podnikových procesů a jeho výstupy jsou důležitým podkladem pro manažerská rozhodnutí na všech stupních

podnikového vedení – slouží tzv. interním uživatelům. Získané informace se zpracovávají ve vnitropodnikovém účetnictví a zajišťují se dvěma metodickými cestami a jejich kombinací.

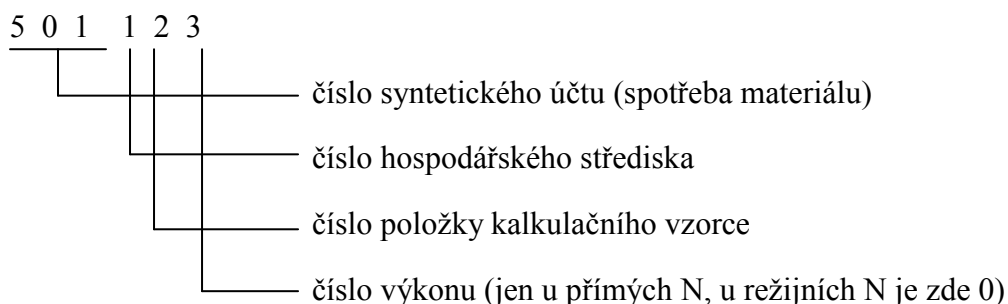
Vnitropodnikové účetnictví lze organizovat těmito formami:

a) formou jednookruhového účetnictví

Finanční účetnictví a vnitropodnikové účetnictví jsou vedeny v jediném účetním okruhu, tj. v účtové třídě 0 až 7.

Jednotlivé syntetické účty, jsou to hlavně účty nákladů v účtové třídě 5 a výnosů v účtové třídě 6, se člení v analytické evidenci (např. podle jednotlivých středisek). Využívá se účtů Vnitropodnikové náklady a Vnitropodnikové výnosy, které se jsou řazeny do účtových skupin 59 – Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů a 69 – Převodové účty.

Schéma č. 3.1 Číslování účtů v jednookruhové účetní soustavě³



b) formou dvouokruhového účetnictví

Již z názvu je zřejmé, že soustava je tvořena dvěma okruhy. První okruh tvoří klasická podoba finančního účetnictví, tak jak ji ukládá zákon o účetnictví, na účtech 0-7. Druhým okruhem je vnitropodnikové účetnictví, které probíhá na účtech tříd 8 a 9 a přes spojovací účty jsou data přenášena do a také z finančního účetnictví.

Podnik si zvolí v rámci volných účtových tříd 8 a 9. Obsahovou náplň těchto účtových tříd zvolených účtových skupin a jednotlivých syntetických účtů si určí sama účetní jednotka. V tomto případě si má možnost zvolit účetní jednotka dokonce i účetní období, pokud jím bude kratší období než kalendářní rok. [8]

c) kombinace obou způsobů

Tato forma kombinuje výhody obou způsobů vedení účetnictví tj. jednookruhového a dvouokruhového účetnictví. V určitých oblastech využívá společnost analytických účtů

³ Zdroj: Vlastní zpracování

(jednookruhová soustava) a v oblastech, kde společnost potřebuje podrobnější či odlišné členění výnosů a nákladů, využívá systém dvouokruhového účetnictví.

Dle mého názoru je vnitropodnikové účetnictví náročnější na správnou volbu vhodného účetního programu oproti finančnímu účetnictví. Myslím si, že podniky zabývající se rozsáhlou výrobou by měli používat pro zpracování vnitropodnikového účetnictví programovou podporu. V dnešní době počítačového rozvoje je to výhodné, jelikož potřeby každého jednotlivého uživatele jsou stále více náročné.

Ad a) Vnitropodnikové účetnictví, které je vedené formou jednookruhovou, podává podniku především informace o nákladech, a to v členění podle druhů i účelu. Nákladové členění podle účelu je zaměřeno především na informace jednotlivých vnitropodnikových útvarů, jež se nazývají hospodářská střediska. Náklady v podnicích mají příčinu ve výrobě konečných výrobků, ale také služeb, které mohou být předmětem podnikatelské činnosti podniku. Jednookruhová forma vedení vnitropodnikového účetnictví je založena na tomto předpokladu. [8]

Při vedení jednookruhové formy účetnictví je možno využít účty finančního účetnictví. Při plnění úkolů vnitropodnikového účetnictví je zapotřebí otevření analytických účtů (evidence nákladů, výnosů, aktiv, závazků a vlastního kapitálu) k jednotlivým účtům finančního účetnictví. Snahou této soustavy je zajistit požadavky uživatelů finančního a vnitropodnikového účetnictví v jediném okruhu analytických účtů, které různým seskupením poskytují různé výstupy v závislosti na úlohách, které obě skupiny uživatelů řeší. [8]

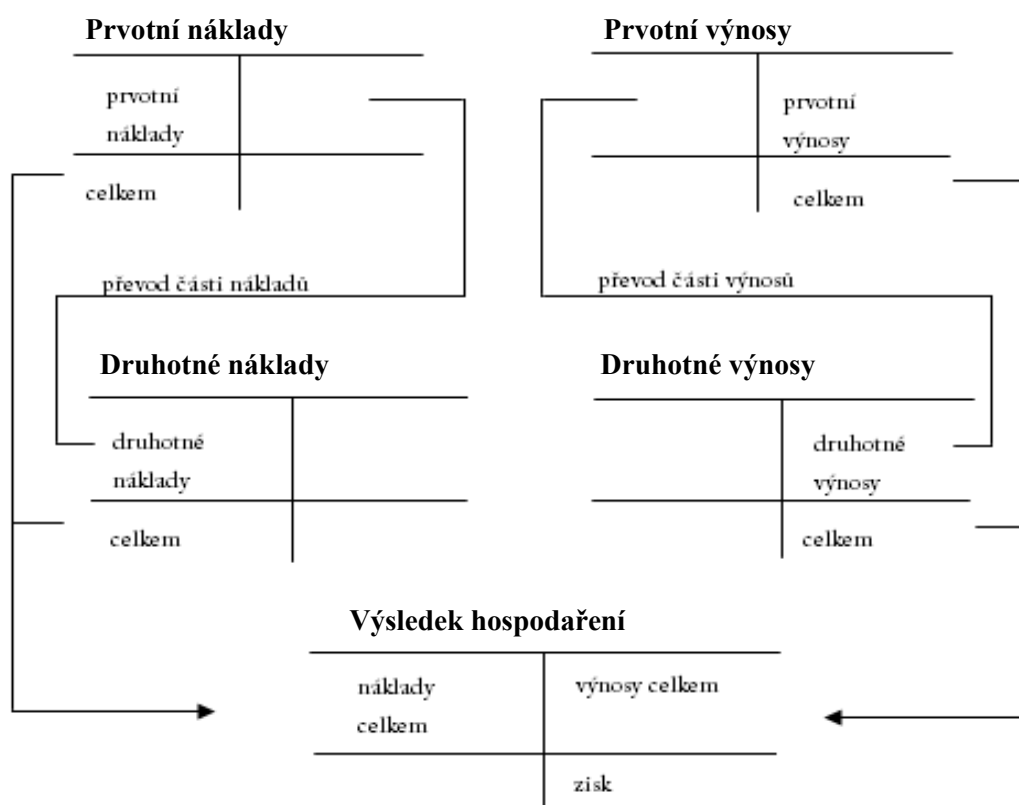
Obrázek č. 3. 1 Jednookruhová organizace vztahu finančního a manažerského účetnictví ⁴



⁴ Zdroj: KRÁL, Bohumil a kol. Manažerské účetnictví. 3. vyd. Praha: Management Press, 2010. s. 111 ISBN 978-80-7261-217-8.

Jednookruhová forma názorně ukazuje koloběh majetku, ten je zaznamenáván plynule tak, jak opravdu probíhá. Přímou z účtů je možné zjistit, jak se majetek transformuje do výrobků, popřípadě kolik nákladů je vázáno v nedokončené výrobě a také jakého hospodářského výsledku podnik dosáhl.

Schéma č. 3.2 Jednookruhová účetní soustava⁵



Jak je uvedeno ve schématu, důležitou předností vedení účetnictví pomocí jednookruhové organizace je zajistit požadavky uživatelů finančního i vnitropodnikového účetnictví v jednom okruhu pomocí analytických účtů. Uvedené požadavky pak uspokojí obě skupiny uživatelů (interních i externích).

Zaúčtování se provádí na syntetické účty až na konci měsíce měsíčními obraty. Je zjevné, že účty vnitropodnikových nákladů a výnosů mají význam pouze pro zjišťování vnitropodnikových výsledků. Nezahrnují se do celkového výsledku hospodaření. [5]

⁵ LANDA, Martin. Účetnictví podniku. 1. vyd. Praha: Eurolex Bohemia, 2005. s. ISBN 80-86861-01-5.

Myslím si, že použití jednookruhového účetnictví je výhodné pro podniky zaměřené na poskytování služeb, ale také pro malé podniky zabývající se jednoduchou výrobou s co nejmenším počtem středisek.

Ad b) Dvouokruhová forma organizace je používána především v zemích s tržní ekonomikou. Je možno ji použít v různých podobách na základě konkrétních podmínek jednotlivých podniků. Tato forma organizace účetnictví je používána převážně ve velkých podnicích [8]

Obrázek č. 3. 2 Dvouokruhová organizace vztahu finančního a manažerského účetnictví⁶



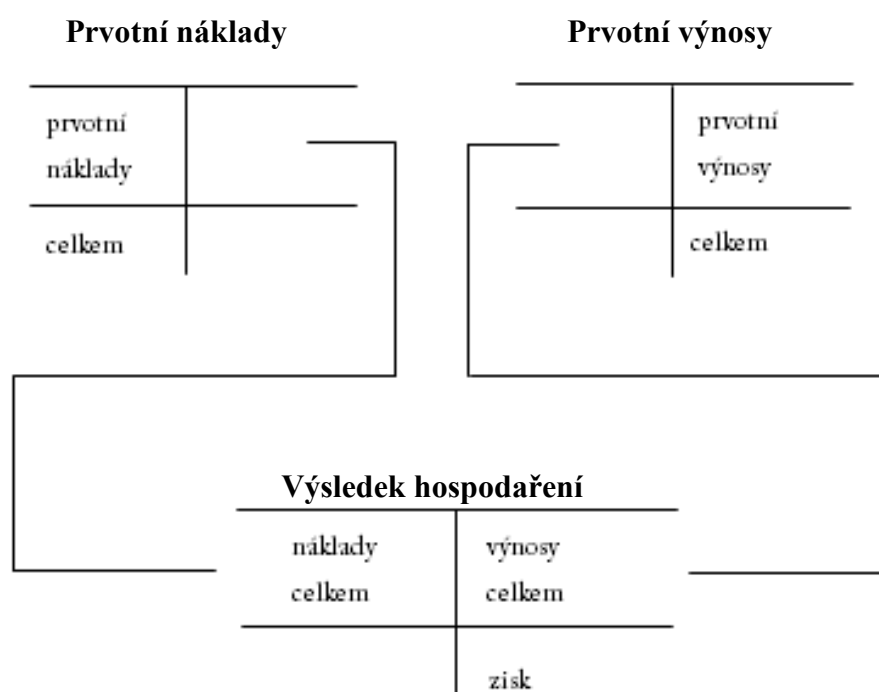
Pro oddělené účtování nákladů a výnosů se ve vnitropodnikovém účetnictví v rámci každého hospodářského střediska samostatně používají volné účtové třídy 8. a 9. Podnik si určí sám obsah těchto účtových tříd a je nezbytné, aby o zvolené účty doplnil svůj účtový rozvrh. V praxi se nejčastěji používají účty účtové skupiny 8 pro náklady jednotlivých hospodářských středisek. Oproti tomu účty účtové třídy 9 se používají pro výnosy příslušných hospodářských středisek. Dvouokruhová forma vedení vnitropodnikového účetnictví se vyznačuje hlavně tím, že používá tzv. spojovací účty. Pro tyto účty se využívají účty účtové skupiny 9xx. [8]

Podniky používají spojovací účty k přebírání dat z finančního účetnictví do vnitropodnikového a také naopak. Hlavní funkcí spojovacích účtů je kontrola správnosti předání a převzetí dat z finančního účetnictví. Další podobně významnou funkcí spojovacích účtů je vyjádření rozdílů mezi vnitropodnikovým a finančním účetnictvím. Spojovací účty plní i podstatnou funkci při průběhu auditu.

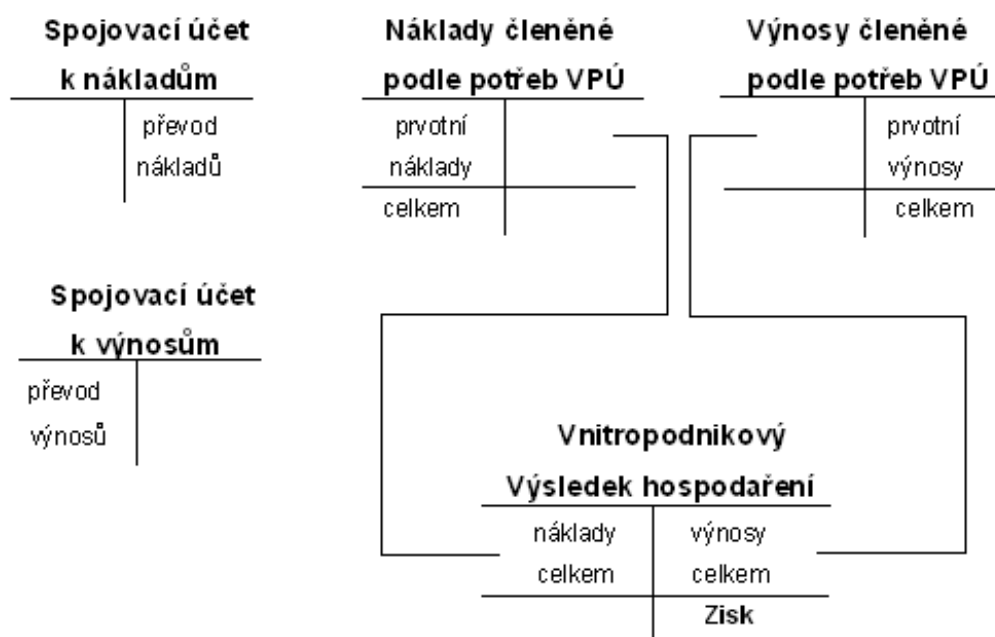
⁶ KRÁL, Bohumil a kol. Manažerské účetnictví. 3. vyd. Praha: Management Press, 2010. s. 107 ISBN 978-80-7261-217-8.

Schéma č. 3.3 Dvouokruhová účetní soustava⁷

1. okruh: Finanční účetnictví (dále jen FÚ)



2. okruh: Vnitropodnikové účetnictví



⁷ LANDA, Martin. Účetnictví podniku. 1. vyd. Praha: Eurolex Bohemia, 2005. s. ISBN 80-86861-01-5.

Jak je zřejmé ze schématu, úkolem účtování každého střediska je sledovat:

- všechny náklady a výnosy – prvotní i druhové,
- stav zásob vytvořený vlastní činností (stav nedokončené výroby, polotovarů vlastní výroby a výrobků vlastní výroby),
- možné časové rozlišení nákladů a výnosů (pokud se toto účtování neprovádí již v rámci finančního účetnictví).

Nezbytným dokladem ve dvouokruhové formě organizace účetnictví je soupis neboli sborník převzatých účetních případů. Tyto účetní případy jsou vyhotoveny účtárnou podle jednotlivých středisek. Nejčastěji je možno setkat se s spojovacími účty k zásobám, nákladům a výnosům. Někdy jsou použité spojovací účty k nákladům a výnosům nazývány také jako „Převod prvotních nákladů respektive výnosů“. Používá se také např. spojovací účet k časovému rozlišení.

Jsou možné dvě formy organizace vedení dvouokruhové účetní soustavy vnitropodnikového účetnictví:

- Centralizovaná forma – na jednom pracovišti pro veškerá střediska. Účty všech hospodářských středisek se vedou v jedné provozní účtárně a účet „Převody střediskové“ se nevede;
- Decentralizovaná forma – každé středisko si vede své účetnictví samostatně ve vlastní režii. Tvoří tak samostatný uzavřený účetní okruh a jsou pak nutné převody mezi středisky – účet „Převody střediskové“. [5]

Vedení dvouokruhové formy účetnictví je administrativně náročné, a proto jej zpracovávají nejčastěji velké podniky, aby získaly podrobné informace o každém provedeném výkonu, činnosti nebo středisku. Podle mého názoru je zde kladen i vyšší nárok na personál (provádí odborná školení, kladou důraz na odbornost a dosažené vzdělání svých zaměstnanců), a to si menší podniky nemohou dovolit. Menší podniky si budou raději volit jednookruhovou soustavu, protože pro ně bude představovat rychlejší, přehlednější a méně nákladnější formu vedení účetnictví.

Ad c) Následující přednosti a nedostatky obou forem organizace lze pak využít i pro doporučení, jak kombinovat oba přístupy:

- Pokud se při analýze požadavků externích a interních uživatelů zjistí, že jsou různorodé, tzn., že je nejde zajistit bezezbytkovým rozkladem syntetických účtů na analytické, je vhodné pro účelnější zobrazení skutečnosti zavést dva okruhy účtů;
- Naopak pokud lze požadavky externích uživatelů finančního účetnictví v různých částech podnikatelského procesu zajistit pouhou součtovou agregací podrobnějších informací vnitropodnikového účetnictví, bude výhodnější organizovat vztah obou subsystémů pomocí analytické evidence. [5]

Pro současnou praxi je charakteristická snaha obě organizace účelně kombinovat. V určité oblasti je teda možné jednookruhovou soustavu a v jiné oblasti téhož podniku, kde z požadavků uživatelů vzejde tato potřeba, je možné využívat soustavu dvouokruhovou. [5]

3.2 Organizační struktura podniku a míra centralizace řízení

Základním strukturálním předpokladem pro tvorbu systému odpovědnostního řízení je budování organizační a ekonomické struktury podniku.

Tvorba organizační struktury je velmi důležitá. Jejím cílem je uspořádání činností a vztahů v podniku, které vede k optimálnímu naplňování podnikových cílů. Výsledkem je pak vyjádření vertikálních a horizontálních vztahů mezi útvary z pohledu jejich věcného charakteru. [5]

3.2.1 Centralizace a decentralizace

Z hlediska odpovědnostního řízení jsou vertikální vazby podstatnější než horizontální. Vertikální vazby jsou zaměřené na rozpoznání a vymezení pravomoci a odpovědnosti. Toto vymezení se odráží v jejich větší či menší centralizaci na úrovni vrcholového vedení nebo naopak decentralizaci na nižší útvary. [5]

Centralizace se používá ve vrcholovém vedení podniku. Centralizace se soustředí na rozhodovací pravomoci i odpovědnosti ve vrcholovém vedení podniku, kdy podřízené útvary jsou zřizovány jako výkonné prvky struktury, které se řídí návrhy vedení. To znamená, že mají určitou kázeň, při plnění jednoznačnými a konkrétněji zadanými úkoly. [5]

Decentralizace se narozdíl od centralizace snaží přenést podstatnou část pravomoci a odpovědnosti na hierarchicky nižší útvary. Může to být v případě výběru sortimentu, způsobu

provádění výkonů a organizace nákupu a prodeje. Decentralizovaný způsob řízení tedy vyžaduje působit na tyto útvary pomocí nástrojů nepřímého řízení. Tento způsob vedení přispívá spíše k uvolnění a využití iniciativy útvarů na nižší úrovni. [5]

Rozhodnutí, zda podnik využije spíše centralizovaného nebo decentralizovaného přístupu k řízení konkrétních vnitropodnikových útvarů, je zcela na podniku. Jeden z hlavních faktorů ovlivňujících přístup k jejímu řešení jsou rozpoznané horizontální vazby. Uvedené vazby vyjadřují na jedné straně dělbu činností a na druhé straně úroveň kooperací při zajišťování konečného předmětu podniku. Vytvoření a hustota těchto vazeb jsou podmíněny činností, kterou bude útvar zajišťovat. Například je možno rozlišit dva způsoby uspořádání výrobního procesu s rozdílnými důsledky ve výrobních firmách. Tyto firmy mají organizaci horizontálních vztahů a mají možnost použít různé přístupy k řízení vytvořených odpovědnostních okruhů:

- Předmětné uspořádání – útvary mají zavřený koloběh a zpravidla nesou odpovědnost za výrobu celého výrobku, vztahy mezi útvary jsou méně časté a pro jejich řízení je lepší použití decentralizovaného způsobu řízení;
- Technologické uspořádání – každý útvar se specializuje na určitý druh operace, kterou provádí na všech výrobcích, to je třeba příslušným způsobem zpracovat. V těchto útvarech se využívá spíše centralizovaného způsobu řízení, protože je potřeba výrobu konečného výrobku provázat a zkoordinovat na jednotlivé činnosti vrcholovým vedením. [5]

Uvedené přístupy jsou samozřejmě ovlivněné i řadou dalších faktorů. Volbu mezi centralizovaným a decentralizovaným přístupem mimo jiné ovlivňují různé sociální a psychologické, informační a personální aspekty. Centralizaci a decentralizaci odpovědnosti budu dále rozbírat v kapitole 3. 3. 4 Řízení odpovědnostních středisek.

3.2.2 Odpovědnostně orientované účetnictví

Odpovědnostní účetnictví řeší otázku organizační struktury podniku a vytváří ekonomickou strukturu podniku.

Je to koncepce řešení účetnictví po linii útvarů. Odpovědnostně orientované účetnictví slouží k zachycení skutečných nákladů, spojených s řízením a obsluhou výroby (výrobní režie), skutečných nákladů, spojených s řízením a správou podniku jako celku (správní režie),

a pokud se vedou samostatně, také k zachycení nákladů na manipulaci materiálem a skutečných nákladů, spojených s odbytem výkonů (odbytová režie). Jde o účty, jejichž úkolem je uspořádat podle určitých hledisek režijní náklady, které se po jejich odúčtování z uspořádacích účtů stanou zpravidla součástí nákladů na výkony. [2]

V podniku se zřizují střediska se samostatnými účty nákladů a výnosů.

- **nákladové účty** – účtují se zde skutečné náklady tak, jak vznikají ve finančním účetnictví,
- **výnosové účty** – účtují se předem stanovené náklady vyplývající z rozpočtů a plánovaných kalkulací.

Rozdíl nákladů a výnosů tvoří hospodářský výsledek střediska. Ten představuje míru plnění nákladového úkolu střediska. Konstrukce těchto středisek je zaměřena na hospodárnost výkonu. [2]

3.2.3 Výkonově orientované účetnictví

Na druhé straně od odpovědnostně orientovaného účetnictví lze výkonově orientované účetnictví prioritně orientovat na výkony a ne na vnitropodnikové útvary. Hlavním členěním tedy není vnitropodnikový útvar, ale např. výrobek.

Pracuje se s účty oceňovacích rozdílů. Tyto rozdíly vznikají mezi skutečným náběhem nákladů a plánovou kalkulací a vyjadřují úsporu nebo překročení předem stanovených nákladů. Nástrojem řízení jsou tak místo hospodářského výsledku středisek v odpovědnostně orientovaném účetnictví tyto oceňovací rozdíly, které se také někdy uvádějí pod pojmem odchylky. Výkonově orientované účetnictví umožňuje lépe sestavit výslednou kalkulaci. [2]

3.3 Uspořádání ekonomické struktury podniku

Aby podnik mohl sledovat a řídit jednotlivé činnosti podniku, je potřeba rozdělit podnik po stránce provozní a ekonomické na jednotlivé útvary. Důsledkem dělby práce v rámci podniku je vznik vnitropodnikových útvarů, které se nazývají hospodářská střediska. Podle konkrétních podmínek podniku se určuje počet a rozsah středisek. Tyto podmínky určují také vztahy nadřízenosti a podřízenosti útvarů. [4]

Schéma č. 3.4 Hierarchie podniku⁸



Vysvětlivky: HS – Hospodářské střediska

NS – Nákladové střediska

3.3.1 Funkce střediska

Aby mohly střediska podniku vykonávat svou činnost, přidělují se těmto útvarům potřebné ekonomické zdroje, které pak využívají k plnění daných úkolů. [4]

Střediska hospodaří samostatně za sebe. Mají pevně stanovený úkol. Úkoly se vnitropodnikovým útvarům ukládají v naturální nebo peněžní podobě.

Úkoly v naturální podobě určují podrobně druh, množství a lhůty výroby finálních či dílčích výrobků nebo také provedení určitých operací. Tyto úkoly se stanoví závodům, provozům a dílnám, a to obvykle formou výrobního plánu. [4]

Hodnotové (peněžní) vyjádření je obvyklé u průmyslových podniků. Průmyslové podniky produkují určitý sortiment výrobků, kterým není možné přidat všechny vzniklé náklady přímo. Proto pracuje s kalkulačním rozlišením jednicových anebo režijních nákladů. Obě skupiny nákladů pracují s jiným způsobem jejich řízení. Jednicové náklady se řídí po linii výkonů a jejich nástrojem jsou předběžné a výsledné kalkulace. Režijní náklady se řídí linií vnitropodnikových útvarů pomocí rozpočtů jako úkolů a také odpočty středisek. [4]

3.3.2 Tvorba středisek

Hlavní všeobecně uznávanou zásadou při tvorbě středisek je, že činnost podniku musí být rozdělena mezi střediska beze zbytku.

Malé podniky často při členění podniku na střediska zbytečně upřednostňují útvary pro řízení a správu podniku před útvary výrobními. Útvary výrobní jsou vedeny v jednom či dvou střediscích, i když by se mělo dbát na dostatečné vyjádření zvláštností výrobního procesu. Oproti tomu se dostává více pozornosti např. středisku správa, u kterého by stačilo

⁸ Zdroj: Vlastní zpracování

vzhledem ke stabilitě podmínek a jejich činnosti a neměnnému objemu nákladů členění méně hluboké. Na rozdíl od malých podniků velké a střední podniky kladou výrazně větší důraz na rozsah specializovaných správních a administrativních útvarů. [4]

Ekonomická střediska by měla hospodárně měřit spotřebu ekonomických zdrojů ve středisku (klást důraz na vstupy). Hospodárnost hraje roli i u měření množství výkonů a kontrole jejich ocenění ve středisku dodávajícím i ve středisku odebírajícím (což jsou výstupy). Dalším požadavkem hospodárnosti je stanovit vnitropodnikové ceny na výkony střediska a také zachycovat skutečné náklady a jejich porovnáním s výnosy oceněnými vnitropodnikovou cenou zjišťovat výsledek hospodaření střediska v nákladovém účetnictví. Zjednodušeně je možno říct, že transformace vstupních ekonomických zdrojů na výstupy podniku probíhají ve střediscích procesy a ty přispívají k tvorbě hodnoty výkonů, neboli výkony jsou výsledkem procesů a procesy nejsou možné bez spotřeby zdrojů. [4]

3.3.3 Typy středisek

Střediska je možné členit tradičně, a to podle charakteru jejich funkce v podnikatelském procesu:

- výrobní střediska – bývají nejčastěji zastoupena ve výrobním podniku a vytvářejí se jak ve výrobní, tak v hlavní výrobě,
- střediska podle druhů výkonů – jsou obdobou středisek výrobních, ale většinou jsou vytvářena v nevýrobním podniku nebo organizaci,
- správní střediska – jsou tvořena ve správní oblasti podniků.

Výrobní, obslužná a správní střediska potřebují základ materiální. Jsou to skutečná odpovědnostní střediska. Hlavní cíle odpovědnostně orientovaných středisek jsou:

- vymezení oblastí, které jednotliví pracovníci mohou svou činností ovlivnit,
- stanovení dílčích úkolů,
- vyjádření diferencovaného přínosu těchto pracovníků k celopodnikovým výsledkům.

Odpovědnostní účetnictví je pouze částí systému vnitropodnikového řízení, které je orientováno na řízení po linii odpovědnosti. Je velmi složité rozpoznání míry a oblastí pravomoci a odpovědnosti. Jejich vyjádření je základní podmínkou budování řízení odpovědnostního. Jednoznačné vyjádření odpovědnosti za určitý jev či transakci není vždy možné. Uvedená skutečnost byla důvodem pro vznik zúčtovacího střediska, které slouží

k provádění operací na bázi vnitropodnikového organizačního útvaru. Je zde možno zahrnout středisko finančního charakteru, neutrální středisko a středisko prodeje. Tato tři střediska umožňují zjišťovat i v nákladovém účetnictví výsledek hospodaření v požadovaném členění. Lze je tedy členit na provozní, finanční a mimořádný výsledek hospodaření. [5]

V podniku bylo potřeba delegovat odpovědnost za spotřebu ekonomických zdrojů blíže k místům vzniku nákladů a tím byl svázán vznik středisek s růstem velikosti podniků. Jako vedlejší hledisko se uplatnilo i hledisko kalkulační, směřující ke zvýšení správnosti kalkulace. [5]

Jak tvrdí Král (2012, s. 402) „Z hlediska míry a oblastí uplatnění pravomoci a odpovědnosti lze přitom rozlišit šest základních typů středisek, lišících se zejména mírou decentralizace uplatněnou při jejich řízení: nákladové, ziskové, rentabilitní, investiční, výnosové a výdajové.“

Chtěla bych upozornit, že uvedená typologie zdůrazňuje metodickou stránku uplatnění odpovědnostního účetnictví. Proto bych dále jen naznačila charakteristiku výše uvedených středisek.

Nákladově řízené středisko

Nákladové středisko zjišťuje náklady z hlediska odpovědnosti. Pracovníkům střediska (tzn. středisku) se stanoví rozpočty nákladů a ty jsou nadále předmětem kontroly. Kontrola je možná pomocí pevného rozpočtu, který je typický u režijních útvarů správního charakteru. Aktivitu útvarů nelze vyjádřit měřitelnými jednotkami. [5]

Dále se kontrola může provádět s předem stanovenými náklady, přepočtenými na skutečný výkon střediska. Tento postup může nadále postupovat dvojím způsobem, a to variabilními náklady a veškerými náklady střediska. Variabilní náklady jsou měřitelné např. jako fixní náklady v úrovni stanoveného limitu. Tento způsob stanovení úkolu využívají především nižší nákladová střediska. Veškeré náklady střediska se používají především ve vyšších nákladových střediscích, které mají větší objem výkonu. [5]

Jako příklad nákladového střediska je možné uvést středisko hlavní výroby. Ve středisku hlavní výroby se vynakládají náklady např. na přípravu a výrobu výrobků.

Ziskové středisko

Základem ziskového střediska jsou vedoucí pracovníci odpovídající za náklady a výnosy vynaložené nebo realizované ve vztahu k vnějšímu okolí podniku. Pracovníci musí

mít možnost ovlivňovat náklady prodaných výkonů a výnosy z prodeje. Avšak tyto pracovníci nemají pravomoci týkající se rozhodování o investicích. [5]

Středisko musí dodržovat rozpočet zisku, který musí být ve shodě s pravomocí a odpovědností pracovníků střediska. Na vyšších úrovních řízení se pracuje s decentralizovaným způsobem ve spojení se skutečnou výší dosaženého zisku střediska. [5]

Jako příklad ziskového střediska je možné uvést obchodníky prodávající různé komodity výrobků, služeb nebo prací. [5]

Rentabilitní středisko

Rentabilní středisko do jisté míry odpovídá za výši čistého pracovního kapitálu vázaného střediskem. Toto je splněno hlavně u výše postavených výrobních a jiných útvarů, kde odpovědní pracovníci ovlivňují výši zásob, výši pohledávek a krátkodobých závazků vůči obchodním partnerům. [5]

Pracovnost těchto středisek se vztahuje k dosažené rentabilitě vázaného kapitálu, jehož výši středisko ovlivňuje. Je důležité, že pracovníci nemají pravomoc ani odpovědnost za investiční rozhodnutí. [5]

Investiční středisko

Investiční středisko má pravomoc rozhodovat např. o pořizování investic, o její výši a využití. Dalším příkladem je investiční středisko závodu, odpovědné za finalizaci vyčleněné části podnikatelského procesu podniku. [5]

Výnosové středisko

Výnosové středisko svou činností ovlivňuje výši výnosů z prodeje. Výnosové středisko většinou nemá pravomoc určovat cenu výrobků nebo zboží, proto se hlavně zajímá o maximální objem prodeje. Jako příklad je možné uvést podnikový útvar prodeje, který ovlivňuje výši výnosů pomocí jednání s odběrateli. [5]

Výdajové středisko

Příkladem výdajového střediska může být útvar pro výzkum a vývoj nebo reklamní střediska, ve kterých jsou pracovníci výdajového střediska odpovědní za výdaje, u nichž se předpokládá, že přinesou podniku prospěch v budoucnosti. Pracovníci musí dodržovat limity vymezených výdajů, aby nepoklesl podíl firmy na trhu určité produkce. [5]

3.3.4 Řízení odpovědnostních středisek

Různí pracovníci mají rozličnou míru a oblast uplatňování své iniciativy, a při tom jsou nuceni respektovat omezení plynoucí z potřeby vrcholové koordinace. Pracovníci tak mají vliv nejen na způsob využití hodnotových nástrojů a kritérií, ale i na jejich začlenění do systému ostatních nástrojů, které se při řízení středisek využívají. Systémové působení těchto nástrojů se podstatným způsobem liší v centralizovaném nebo decentralizovaném přístupu. [5]

Oba tyto přístupy se v praxi většinou neprojevují v krajních polohách, ale spíše ve formě převážně centralizovaného nebo převážně decentralizovaného přístupu.

3.3.5 Centralizovaný přístup k odpovědnostnímu řízení

Rozhodující část pravomoci a odpovědnosti k řešení otázek prodávaného objemu a sortimentu má ve svých rukou vrcholové vedení podniku. Tyto otázky se řeší hlavně ve strategickém, taktickém i operativním horizontu. Vrcholové vedení řeší také zajištění změn v provádění výkonů, a to včetně dlouhodobých inovací. Ve výrobních podnicích se řeší hlavně střednědobé a krátkodobé výrobní úkoly a při tom vedení podniku kontroluje optimální využití kapacity a klade zřetel na koordinaci práce v jednotlivých útvech. [5]

Podobně jako ve výrobních útvech vrcholové vedení podniku má podrobné a předem připravené konstrukční a technologické řešení výrobků i v útvech konstrukční a technologické přípravy výroby. Jsou bezprostředně podřízeny vrcholovému vedení a jejich úkolem je zajištění požadavků prodeje na užité vlastnosti výrobků a poskytnutí podkladů pro řízení výroby, zajištění zásobování a servisních činností. Mezi útvary je důležitá spolupráce. Jako příklad je možné uvést útvar konstrukční a technologické přípravy s útvarem controllingu, a to při zajištění cílových nákladů nových produktů. Zajišťuje je efektivností prodaných výrobků technického a technologického řešení výrobků na jeho ekonomickou stránku. [5]

Centralizace pravomoci a odpovědnosti je další klíčovou oblastí vedení podniku. Jejich základní parametry jsou předmětem koordinace vrcholových manažerů s vlastníkem nebo jeho reprezentanty. Rozhodují společně o investicích, finančním řízení a koncepčním řešení informačního systému podniku. Na úrovni vrcholového vedení probíhají i další části přípravy podnikatelského procesu, jímž je zpracování rozpočtů odpovědnostních středisek. V rozpočtech jsou zadány zejména úlohy týkající se nákladů, ale i jiných hodnotových veličin, které podřízené útvary svou činností ovlivňují. [5]

Struktura podnikového vedení je budována ve snaze obsáhnout v omezeném počtu jeho členů všechny výše uvedené aspekty rozvoje podniku. Proto je pochopitelné, že centralizovaná koncepce klade na vedení podniku obrovské nároky. Jsou to nároky na jejich schopnost systémového řešení problémů, schopnost ovládat vzájemně spjatou hodnotovou a naturální stránku podnikatelského procesu. Spojitost obou uvedených stránek by se měla projevovat tak, že pracovníci zaměření obchodně, výrobně a technicky by měli být schopni myslet v intencích ekonomické efektivity přijatých řešení a naopak pracovníci ekonomického zaměření budou v solidní míře chápat obchodní a výrobní, popřípadě technické problémy spojené s tvorbou a prodejem výkonů. [5]

Způsob, kontrola a plnění zadávaných úkolů střediskům

Úkoly jsou zadávány odpovědnostním střediskům formou direktiv z úrovně podnikového vedení. Přitom se klade důraz na řízení naturální stránky podnikatelského procesu. Příkladem může být výrobní středisko, kde pracují pomocí zadávacích a odváděcích plánů výroby. Základní kritérium zainteresovanosti středisek je splnění těchto naturálně zadávaných úkolů. Teprve v rámci naturálních úkolů jsou odpovědnostní střediska hodnocena podle úrovně dosažených hodnotových kritérií. [5]

Plnění úkolů se hodnotí v krátkých (měsíčních nebo čtvrtletních) intervalech. Hodnocení zadaných úkolů náleží hierarchicky vyššímu útvaru. Ten je provádí na základě porovnání skutečně dosažených naturálních a hodnotových výsledků s plánem (rozpočtem) nebo jinak zadaným stavem. [5]

Nákladové i výnosové střediska jako odpovědnostní útvary se zřizují již na relativně nízkých úrovních útvarů. Jsou vybaveny nepříliš širokou škálou pravomocí a odpovědností. Často jde o útvary, které se iniciují v rámci jednoznačně zadaných úkolů a orientují se pouze na hospodárnost a jakost splnění úkolů. Uskupením takto vzniklých hierarchicky nižších středisek se zřizují střediska s rozsáhlejší úrovní pravomoci a odpovědnosti, která tvoří na vyšších úrovních zpravidla vícestupňové strmé organizační struktury. Z toho vyplývá, že základním smyslem hodnotových nástrojů a kritérií je orientovat střediska řízená v centralizovaném režimu zejména na hospodárnost a jakost při plnění direktivně zadaných naturálních úkolů. [5]

Vztah středisek k podmínkám vnějšího okolí

Při řízení útvarů se dost výrazně uplatňují nástroje, které útvar racionálně oddalují od vlivů, které svou činností nemůže ovlivnit. Takové nástroje jsou např. stálé skladové ceny

materiálu a vnitropodnikové ceny stanovené na úrovni předem stanovených nákladů. Zadané úkoly, jež vycházejí z podmínek, které pro činnost středisek vytvořily jiné, zpravidla liniově nadřizené útvary, respektují specifika od řízení. Změny podmínek a důsledky z nich vyplývající se přenášejí do odpovědnosti vyšších stupňů řízení nebo do těch útvarů, které vyvolali změnu a tím pádem za ni odpovídají. [5]

Využívaná hodnotová kritéria a zainteresovanost středisek

Omezenou pravomoc a odpovědnost odpovědnostních středisek zdůrazňují při hodnocení tzv. využívaná hodnotová kritéria. Nejčastěji se uvádí např. limit nákladů, vnitropodnikový výsledek hospodaření koncipovaný jako překročení nebo úspora předem stanovených nákladů, hodnotový limit materiálových zásob, limit nedokončené výroby a hotové výroby, atd. [5]

U vedoucích pracovníků středisek se hodnocení váže zejména na to, jak zajistili podmínky pro hladký průběh činnosti střediska a jak středisko splnilo věcně zadané úkoly. Jejich odměňování záleží spíše na vlastní práci s nižším podílem, tzv. nezaručené složky jejich mzdy. [5]

Míra zainteresovanosti pracovníků je také vázána na skutečně dosažený výsledek hospodaření. Ten je zpravidla koncipován jako úspora, respektive překročení střediskem ovlivnitelných nákladů. V případě, kdy se daří středisku vnitropodnikový výsledek oddálit od všech vlivů, o které se středisko nezasloužilo, je výsledek střediska výrazem jeho výhradních snah v působení na jakost a hospodárnost a středisko by tedy mělo nést pozitivní a negativní důsledky odpovídající plné výši tohoto výsledku – v praxi obtížně realizovatelný přístup. [5]

Díky relativně úzkému obsahu střediskového výsledku, který odpovídá úzkému rozsahu pravomoci a odpovědnosti výkonných středisek, je převážná část zainteresovanosti střediska vázána na výsledky podniku jako celku. Motivací může být procento podílů střediska na celkových výsledcích (např. na podnikovém zisku), je zásadně individuální a řeší se zpravidla předem stanovenou procentní sazbou k této veličině. [5]

Další důležité charakteristiky centralizovaného přístupu

Kromě výše uvedených charakteristik jsou důležité pro realizaci centralizovaného přístupu ještě další charakteristiky.

Systém je náročný na celkový pořádek v hmotném řízení reprodukčního procesu a také na aktualizaci žádoucího stavu a řešení odpovědnosti za hodnotově vyjádřené změny a

odchyly. V ekonomicky nestabilních obdobích vzrůstá obtížnost zjištění odpovědnosti za změny a odchylky. V této době výrazně kolísají ceny nakupovaných ekonomických zdrojů a prodávaných výkonů. Proto je předpokladem funkčnosti perfektní informační systém, který je schopný adekvátně odrážet všechny uvedené změny a odchylky pro skutečnost i formulování žádoucího stavu. Podmínkou funkčnosti je vyřešení objevujícího se problému v centralizované koncepci charakteristického širším rozsahem interních vztahů, tzn. měřitelné výsledky se projeví v jiném středisku než v tom, které vynakládá iniciativu, respektive negativně ovlivňuje část podnikatelského procesu. [5]

Centralizovaný přístup se stává světově převažujícím přístupem k řízení rozsáhlých výrobních podniků s krátkodobým a střednědobým výrobním cyklem a s převažujícím hromadným či sériovým charakterem výroby.

3.3.6 Decentralizovaný přístup k odpovědnostnímu řízení

Decentralizovaný přístup se zpravidla odvíjí v protikladech k výše uvedeným rysům centralizovaného přístupu.

V koordinaci s vlastníkem nebo jeho reprezentanty má vrcholové vedení pravomoc ovlivňovat strategický rozvoj podniku. Ten je hlavně ovlivněn dlouhodobým systematicky prováděným průzkumem trhu, prosazováním marketingové politiky a cílů v oblasti prodeje. Dále jej ovlivňuje orientace výzkumu a vývoje na progresivní směry podnikání v daném oboru; také uskutečňování finanční strategie podniku, která je zaměřena na otázky optimalizace financování zdrojů činnosti podniku (zda je výhodné nebo nevýhodné investovat na kapitálovém trhu). Rozvoj podniku ovlivňuje decentralizovaný přístup prosazováním hmotných i nehmotných investičních záměrů, které souvisí s dlouhodobým řešením technologie prováděných výkonů s realizací investic. Investice v podstatě ovlivňují profilové zaměření podniku. [5]

Nejvyšší vrcholové vedení (vyjma ředitele) skládající se z vrcholových pracovníků odpovědných za řízení financí, investic, lidských zdrojů, marketingu a výzkumu by mělo být obsluhováno informačním centrem, zařazeným na téže organizační úrovni. Toto centrum zajišťuje mimo jiné i informace týkající se vzájemných kooperačních vazeb mezi odpovědnostními středisky. Díky těmto informacím by vrcholové vedení mělo možnost mít vliv na kooperační vazby tak, aby byla zajištěna zásada nadřazenosti cílů podniku jako celku. Tato možnost se realizuje nepřímým způsobem stanovení vnitropodnikových cen nebo

stanovením zásady, že vrcholové vedení je finální instancí při řešení sporů mezi vnitropodnikovými útvary. [5]

Útvary v podniku s decentralizovaným přístupem se vytvářejí v rámci ploché organizační struktury a mají značnou pravomoc a odpovědnost v oblasti volby sortimentu, objemu výkonů a způsobu jejich provádění. Jejich úroveň je tak vysoká, že mají možnost působit jako ekonomický subjekt na trhu. Proto útvary jsou pak řízeny v režimu středisek ziskových, rentabilitních nebo investičních. [5]

Střediska operují v podmínkách tržního prostředí a mají odpovědnost za rozpoznání vlivů z vnějšího okolí a také za svůj další rozvoj v těchto podmínkách.

Využívaná hodnotová kritéria a zainteresovanost středisek

Střediska se zde hodnotí v delším časovém intervalu. Kontrolu provádí samo středisko pro svou vnitřní potřebu a rozvoj v rámci nepřímě stanovených pravidel. Důležité pro tento typ středisek je dodržování následujících kritérií:

- Vnitropodnikový výsledek hospodaření – je koncipován jako příspěvek útvaru k celopodnikovému zisku. Je to rozdíl zjištěný mezi dosaženými výnosy a vynaloženými prvotními a druhotnými náklady upravený o další položky vyjadřující vztah útvaru k podnikovému vedení;
- Výnosnost kapitálu vázaného ve středisku – to se zjišťuje jako podíl vnitropodnikového výsledku hospodaření a průměrné výše kapitálu, který je ve středisku vázán;
- Přínos střediska k finanční pozici podniku – je zajišťován jako rozdíl mezi příjmy a výdaji, na jejichž výši středisko přímo či zprostředkovaně svou činností působí. [5]

Jak tvrdí Král (2010, s. 420) „V decentralizované struktuře se uplatňují obdobná hodnotová kritéria jako v centralizovaném přístupu. V řadě případů však mají tyto veličiny různý obsah. Různé obsahové pojetí v centralizovaném a decentralizovaném přístupu lze spatřovat zejména u nákladů, výnosů a vnitropodnikového výsledku hospodaření.“ Kromě toho lze u decentralizovaného přístupu uplatnit i kritérium výnosnosti a peněžních toků. Zainteresovanost středisek se váže hlavně na skutečně dosažené výsledky, ale je možné posuzovat zainteresovanost na splnění plánu či rozpočtu. Nejvyšší rozhodující podklad zainteresovanosti představují výsledky útvarů, oproti nim mají nižší váhu celopodnikové výsledky. [5]

Aplikaci decentralizovaného přístupu charakterizují i další důležité rysy. Aplikaci decentralizovaného přístupu pozitivně ovlivňují současné vnější podmínky, jako jsou víra v iniciativu a podnikavost a naopak odpor k přílišné centralizaci rozhodovací pravomoci. Tento přístup je všeobecně hodnocen jako motivačně účinnější. Dalším důležitým rysem je, že přístup neklade příliš velké nároky na informační systém. [5]

Tabulka č. 3.1 Základní charakteristiky centralizovaného a decentralizovaného přístupu k odpovědnostnímu řízení⁹

Hledisko	Centralizovaný přístup	Decentralizovaný přístup
Jak jsou zadávány úkoly střediskům?	Formou direktiv	Nepřímo
	V kratším časovém intervalu	V delším intervalu
	S důrazem na naturálně zadané úkoly	S důrazem na hodnotová kritéria: - vnější, - vnitřní
Jak je kontrolováno jejich plnění?	Z nadřízené úrovně, na základě řízení pomocí odchylek	Důležitá je i vnitřní útvarová kontrola
Jakou důležitost mají finanční nástroje a kritéria?	Odvozenou - určenou k podpoře informací o plnění naturálně zadaných úkolů	Útvar se primárně rozhoduje na základě hodnotových kritérií, zejména zisku a rentability
Co vyjadřují zadaná hodnotová kritéria?	Hlavně to, jak hospodárně a jakostně plní útvar zadané úkoly, někdy i to, jak se mu daří maximalizovat objem, resp. optimalizovat sortiment	Příspěvek útvaru k celopodnikovým kritériím: - k výnosnosti vloženého kapitálu - k zisku, - k finanční pozici

⁹ KRÁL, Bohumil a kol. *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Praha: Management Press, 2010. s. 421 ISBN 978-80-7261-217-8.

4 Využití informací vnitropodnikového účetnictví ve vybrané společnosti

4.1 Charakteristika společnosti ČSAD Hodonín a. s

Společnost ČSAD vznikla v roce 1949 a má tedy více než 60-ti letou tradici. Avšak samostatná společnost ČSAD Hodonín a. s. vznikla až 1. 11. 1993, kdy se osamostatnila jako spousta ostatních od společnosti ČSAD. Na území Jižní Moravy, také zároveň vznikly společnosti ČSAD Uherské Hradiště a ČSAD Kyjov. Společnost se profiluje jako dopravní, spediční a logistická firma. Podnik zajišťuje zákazníkům přepravu zboží v tuzemsku, v exportu i importu včetně jeho přepracování v logistických centrech. Tyto operace na sebe navazují a jsou optimalizovány s cílem zajistit pružný a plynulý tok zboží od výrobců ke spotřebitelům. Významné místo zaujímá servis vozidel DAF a prodej osobních vozů Citroën. Stále více intenzivně se rozvíjí velkoobchod a prodej pohonných látek (dále jen PHM). [19]

Motto společnosti „Naším cílem je spokojený zákazník. Máme zájem na tom, abychom společně – dodavatelé služeb a zákazníci – vytvářeli a dále zvyšovali úroveň vzájemné důvěry.“ (zdroj: Výroční zpráva podniku 2010). Obchodní politika ČSAD Hodonín a. s. vychází z poznání potřeb zákazníků a jejich uspokojení. Všechny jejich činnosti odpovídají mezinárodním standardům. [19]

Společnost prošla od začátku svého založení zajímavým vývojem. Největším zásahem ve společnosti bylo rozdělení ČSAD na samostatné společnosti v roce 1993. V následujícím roce vznikla společnost ČSAD Hodonín a. s. a její dceřiná společnost ČSAD Hodonín – Slovakia s. r. o. a vybudovala sídlo vedení společnosti, ekonomický a obchodní úsek v Hodoníně. Všechny aktivity společnosti jsou řízeny právě z této centrály v Hodoníně na Brněnské ulici.

Obrázek č. 3. 2 Logo společnosti¹⁰



¹⁰ Zdroj: Vlastní zpracování

Logo společnosti je označení firmy ve speciálním provedení. Logo společnost používá na všech svých dokladech a také jsou uvedeny na všech autobusech, či vozidlech firmy. Pomáhá tak zákazníkům k identifikaci firmy a tvoří povědomí o značce.

Historický vývoj společnosti [17]

1949 - založení firmy, dnes již více než 60-ti letá tradice,

1993 - v rámci privatizačního procesu transformace firmy v akciovou společnost s obchodním jménem ČSAD Hodonín a. s.,

1993 - postupný přechod k nabídce komplexních logistických služeb, intenzivní a cílevědomý rozvoj v dopravě, expedici, expresní přepravě kusových zásilek, celních službách, opravách, obchodu s PHM

2000 - firma byla zařazena mezi 100 obdivovaných firem v ČR. V žebříčku CZECH TOP 100 v oboru dopravy umístila na 4. místě,

2003 - Cena logistiky ČR za rok 2003,

2004 - The Czech Award for Logistics Excellence pro rok 2004

- postupné vybudování logistických center v Hodoníně, Senici (SR), Brně, Praze, Mostě

2008 - získání certifikátu kvality ISO 9001:

2010 - získání certifikátu AEO (Authorised Economic Operator)

Pozice společnosti

ČSAD Hodonín a. s. se postupem vypracovala mezi významné poskytovatele poměrně širokého spektra služeb. Patří mezi prioritní české firmy, které si udržují v konkurenčním prostředí své stabilní místo. Pro zlepšování pozice využívá informací na základě srovnání s konkurencí s důrazem na využití vlastních předností a potlačení vlastních nedostatků. Vzbuzuje respekt a je oslovována významnou domácí i zahraniční klientelou. Důležitou roli hraje v osobní autobusové dopravě, kde v oblasti mezi Břeclaví, Uherským Hradištěm a nově Znojmem zastává 90 % osobní autobusové přepravy [19]

Politika kvality ve společnosti

Akciová společnost se snaží průběžně zajišťovat a zlepšovat systém managementu kvality a citlivý přístup k životnímu prostředí. Podstatou je zajistit kvalitu poskytovaných služeb předem zjištěných nebo předpokládaných potřeb zákazníků. Politika kvality a. s. je dostupná veškeré veřejnosti a sdělovaná všem zainteresovaným stranám. Díky použití

pracovních instrukcí v podniku je závazná pro všechny zaměstnance. Za přesné plnění této politiky jsou odpovědní příslušní vedoucí zaměstnanci, přičemž každý jednotlivý zaměstnanec je odpovědný za kvalitu své práce. [19]

4.2 Organizační struktura firmy a její popis

Společnost ČSAD Hodonín byla na začátku roku 2012 100 % podílníkem společnosti ČSAD Hodonín – Slovakia s. r. o. Společnosti neměli mezi sebou smluvní dohody o rozhodovacím právu, čili společnost ČSAD Hodonín – Slovakia s. r. o. pracovala jako samostatná účetní jednotka, samostatně hospodařící a rozhodující. Tato společnost se nachází na území Slovenské republiky a řídí se tedy jejich zákony. Základním posláním dceřinné společnosti bylo zajišťovat pro vybranou klientelu oboustrannou výměnu zboží mezi Českou republikou a Slovenskou republikou. Byl to logistický sklad pro zboží firmy ČSAD Hodonín a. s. a v roce 2011 společnost prodala svůj podíl a stala se tak pouze důležitým obchodním partnerem v logistickém odvětví.

Schéma č. 4. 1 Vztah společnosti ČSAD Hodonín a. s. a společnosti Slovakia s. r. o.¹¹

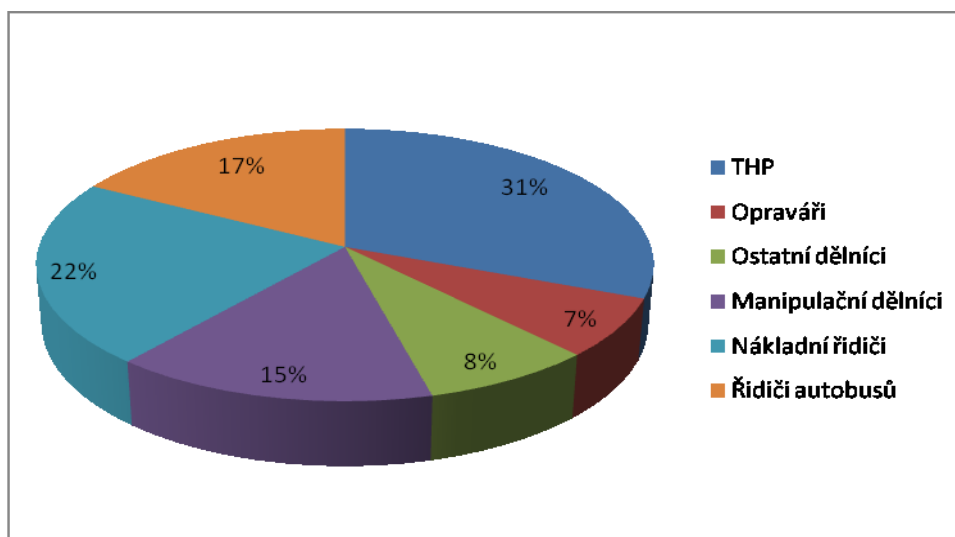


Organizační struktura firmy se neustále přetváří podle potřeb společnosti. Pro optimalizaci pracovních míst má společnost svého speciálně vyškoleného pracovníka, který pomocí přesného testování dokáže stanovit, kolik pracovníků je třeba k plnění zadaných úkolů. Na změnu pracovní struktury je však vytvořeno personální oddělení. Pokud daná strukturovanost vztahů nevyhovuje, může personální oddělení okamžitě přesunout pravomoci jednotlivých pracovníků a změnit tak i organizační strukturu v daném úseku. Společnost má vytvořený program vzdělávání zaměstnanců a soustřeďuje se zejména na realizaci povinných školení, kurzů, seminářů, konferencí a jazykovou přípravu vedoucích pracovníků. V uplynulém roce 2010 vynaložila firma ČSAD Hodonín na udržování, prohlubování a zvyšování kvalifikace svých pracovníků celkem 723 tisíc Kč. Cílem vynaložení financí na kvalifikaci bylo zajistit odborný potenciál zaměstnanců, kteří pak tuto investici zúročí svou

¹¹ Zdroj: Materiály podniku upravené autorkou

odbornou prací pro společnost. Finanční ohodnocení pracovníků je stanoveno tabulkovou metodou – tzn. je zvolena mzdová tabulka, kde nově příchozí zaměstnanec začíná na nejnižší hladině 1 a postupem času může být povýšen na vyšší pozici, která je ohodnocena vyšší mzdovou hladinou z tabulky. Kromě měsíční mzdy mají zaměstnanci společnosti k dispozici vnitropodnikové platební karty. Tyto vnitropodnikové platební karty jsou k použití v osobní autobusové přepravě, kdy po prokázání se kartou řidiči můžou zaměstnanci (a jejich rodinní příslušníci) v rámci systému IDOS cestovat zcela zdarma. Vnitropodniková karta slouží také k nákupu na benzinových stanicích ČSAD Hodonín se slevou 3 % na pohonné hmoty i na smíšené zboží na čerpacích stanicích. Sociální program a. s. je zaměřen především na podnikové stravování, příspěvky na penzijní připojištění, bezpečnost a ochranu zdraví při práci a vzdělávání. Další výhodou, kterou můžou zaměstnanci využít je příspěvek pro děti zaměstnanců, které se účastní akcí pořádaných školou (lyžařské kurzy, letní tábory, školy v přírodě). Průměrné výše mezd ve společnosti uvádím v příloze č. 1. Pokud podnik potřebuje nové zaměstnance na vedoucí pozice, hledá je nejprve mezi svými stálými zaměstnanci a až poté vypisuje výběrové řízení pro veřejnost. V současné době je ve firmě 607 zaměstnanců, což je mírný pokles oproti předchozímu roku. V budoucnu by společnost chtěla zase navýšit počty zaměstnanců. Snížení počtu zaměstnanců bylo dáno ekonomickou krizí. Průměrné počty zaměstnanců ve střediscích jsou uvedeny v následujícím grafu

Graf č. 4.1 : Průměrné počty zaměstnanců v roce 2010¹²



¹² Zdroj: Materiály podniku upraveny autorkou

Počty zaměstnanců:

THP – 186 zaměstnanců

Opraváři – 40 zaměstnanců

Ostatní dělníci – 51 zaměstnanců

Manipulační dělníci – 94 zaměstnanců

Nákladní řidiči – 132 zaměstnanců

Řidiči autobusů – 104 zaměstnanců

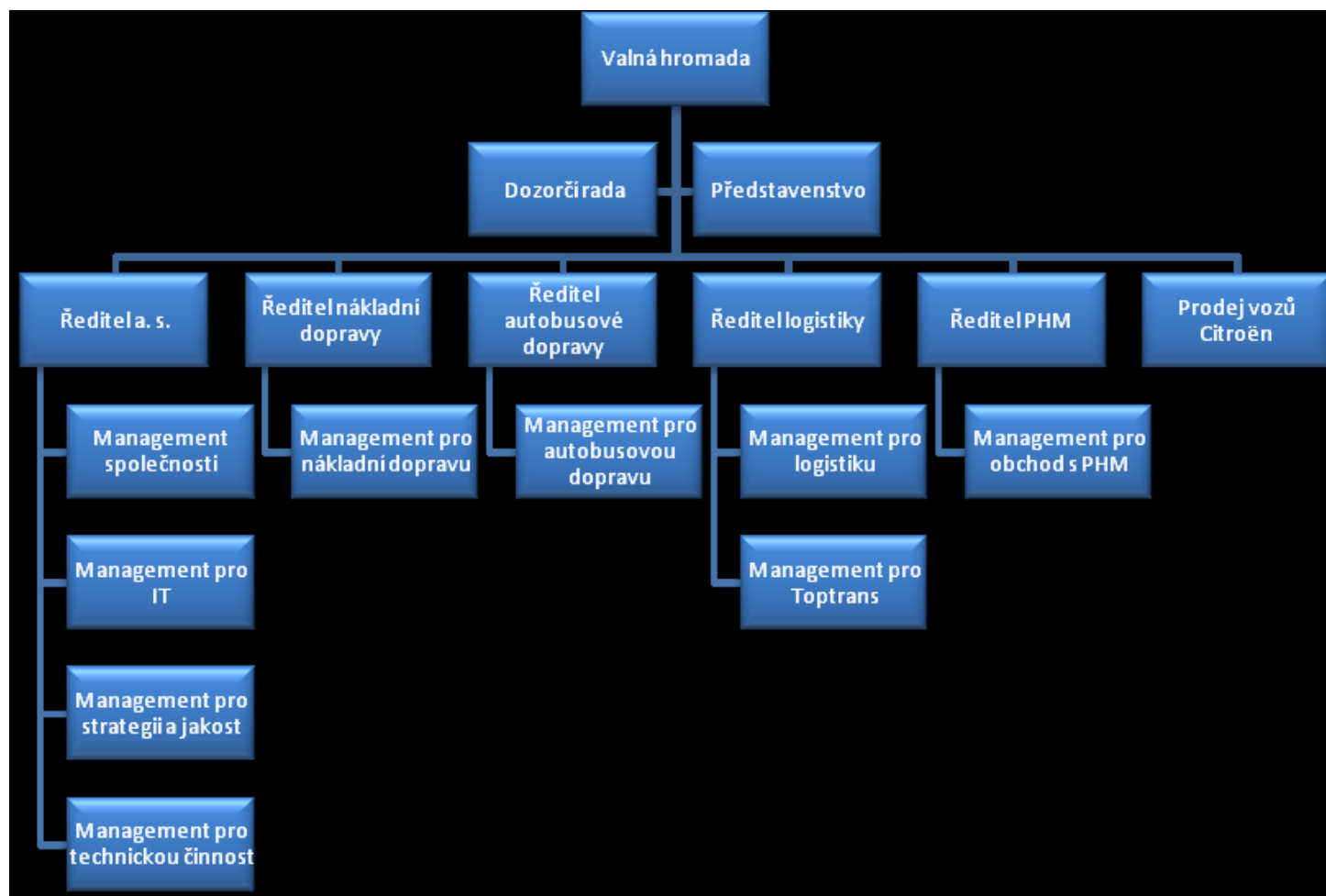
Hlavní jednotkou v organizační struktuře společnosti ČSAD Hodonín a. s. je valná hromada, která má pod sebou 5 ředitelů (společnosti, nákladní dopravy, autobusové dopravy, logistiky a PHM) nejdůležitějších firemních okruhů souvisejících s předmětem činnosti ČSAD Hodonín a. s., a středisko prodeje osobních automobilů Citroën. Uvedení ředitelé jsou fyzické osoby a 100 % vlastníci akciové společnosti.

Statutární orgány akciové společnosti

Představenstvo je tvořeno pěti členy, předsedou a čtyřmi místopředsedy. Má za úkol řídit společnost mezi valnými hromadami, operativně rozhoduje a vede účetnictví. Představenstvo bylo voleno valnou hromadou

Dozorčí rada společnosti má tři členy. Nejdůležitější mezi nimi je předseda. Jeden ze členů dozorčí rady je zvolen ze zaměstnanců podniku. Je orgánem, jehož úkolem je dohlížet na působnost představenstva a má povoleno kontrolovat účetnictví i všechny další doklady. Dozorčí rada se schází přibližně čtyřikrát do roku, kdy předmětem jejího jednání jsou informace o hospodářských výsledcích vždy za uplynulé období (kvartál – čtvrtletí).

Schéma č. 4. 2 Organizační schéma společnosti¹³



¹³ Zdroj: Materiály podniku upravené autorkou

Zobrazení hlavní organizační struktury v uvedeném diagramu je liniového typu. Počet úrovní je poměrně nízký, ale pod každou úrovní se nachází další subsystémy organizačních struktur. Ve skutečnosti je tak organizační struktura firmy podrobně rozdělena a to jak do výše rozpětí vedení tak i přímo podřízených pracovníků. Právě větší počet pracovníků vede k většímu počtu specializovaných činností. Jako příklad je možno uvést pod ředitelem a. s. je management společnosti, který se dále dělí na další střediska jakým je středisko EKO, středisko účtárna, personální středisko a středisko správy budov, kde jsou zaměstnání pracovníci se speciálním vzděláním k jejich pozici.

Účetní jednotka je v rámci podniku Hodonín a Veselí n. Moravou, Brno, Praha a Most rozdělena do 58 středisek. Ve vnitropodnikovém účetnictví jsou střediska rozdělena do 6 nejvyšších středisek, kterými jsou středisko správa, středisko nákladní doprava, středisko autobusová doprava, středisko logistika, středisko PHM a středisko prodej a opravárenství. Ostatní střediska jsou rozdělena pod spravování těchto 6 vedoucích středisek a mají přiděleno interní evidenční číslo, které slouží k jejich identifikaci při účtování nákladů a výnosů.

Schéma č. 4. 3 Organizační schéma středisek ve vybrané společnosti¹⁴



Středisko autobusové dopravy

Středisko autobusová doprava zajišťuje 90 % osobních autobusových přepravních služeb pro cestující veřejnost v Jihomoravském kraji (dále jen JMK). Od roku 2007 je společnost začleněna v systému IDS/ Integrovaný dopravní systém JMK/ a komerčních linek provozovaných společnostmi. Je to systém pro navazování dopravního spojení mezi různými druhy veřejné dopravy, a to včetně jejich kombinací. Tento systém používá tzv. „cvakací“ zónové jízdenky, které jsou k použití ve vozech autobusové dopravy i ve vlacích společnosti ČD a. s. Jízdenku si cestující může zakoupit na autobusových a vlakových nádražích i u řidičů autobusů. Zákazníci si při vstupu do autobusu jízdenku označí v k tomu určených automatech.

¹⁴ Zdroj: Materiály podniku upravené autorkou

Rozsah dopravní obslužnosti je dán smluvním vztahem mezi JMK Brno, město Zlín a nově město Znojmo. Dopravní společnost ČSAD Hodonín zajišťuje kvalitní dopravní a přepravní služby, výbornou technickou úroveň vozidel a kvalitní informační technologie pro cestující veřejnost. Společnost provozuje kromě integrovaných linek i komerční linky Veselí nad Moravou – Praha, Hodonín – Uherské Hradiště – Zlín a optimalizuje je tak, aby korespondovaly s požadavky veřejnosti.

V roce 2010 bylo nakoupeno 13 nových linkových autobusů. Z vnitropodnikového účetnictví je možno zjistit, že nové autobusy mají vyšší komfort pro cestující, ten je dán lepšími sedadly, která jsou pohodlnější nebo namontovanými bezpečnostními kamerami. Kamery jsou zde instalovány pro větší bezpečí řidiče i cestujících. Uvedené autobusy jsou také ekologičtější (podle vnitropodnikových informací získaných z průzkumu, mají nižší spotřebu pohonných hmot a díky modernějším motorům neprodukují tolik zplodin do ovzduší jako starší typy autobusů) a přispívají k zlepšování životního prostředí v oblasti JMK.

Středisko logistika

Středisko logistiky je zaměřeno především na oblasti skladování, distribuce a celní služby (vystavení celních dokladů, zastupování v celním řízení). Jeho nedílnou součástí je i systém expresní přepravy kusových zásilek TOPTRANS. Střediska TOPTRANS se nachází v Brně Tuřanech a v Hodoníně u hlavní centrály společnosti.

Prioritou úseku logistiky je neustálé sledování kvality, jejího měření a zlepšování v celém logistickém procesu. To společnost potvrdila získáním mezinárodního osvědčení a statusu AEO (Samostatný hospodářský subjekt) pro oblast zabezpečení a celních služeb.

Středisko nákladní doprava

Středisko poskytuje svým zákazníkům tuzemskou i zahraniční dopravu, a to jak vlastními vozidly tak i prostřednictvím dopravců ze zahraničí.

Jelikož v oblasti nákladní dopravy je obrovská konkurence, středisko se potýká s přetlakem nabídky dopravních kapacit nad poptávkou po nich. V průběhu roku 2011 docházelo k postupnému srovnávání nabídky kapacit s poptávkou. Docházelo a stále dochází na trhu k paradoxní situaci, kdy nárůst poptávky po nákladních vozidlech není kompenzován odpovídajícím nárůstem cen za dopravu. Bohužel k tomu přispívá i stále se zvyšující cena za pohonné hmoty. V důsledku toho bylo v průběhu roku obnoveno asi 30 % motorového parku, se záměrem snížit podstatným způsobem náklady na opravy a zvýšit objem dosažených tržeb za přepravu prováděnou jednotlivými vozidly.

Jelikož společnost uzavřela s novými i stávajícími zákazníky nové smlouvy, musela pro středisko vyhradit finance na nákup nových 30 tahačů a 9 návěsů. Investice se jim v průběhu roku několikanásobně vrátila. Nové tahače mají technologii SCR, která splňuje Evropské emisní normy Euro 4 a 5, vyhovující standartu DIN 70 070, který byl stanoven výrobcí nákladních automobilů. Jedná se o používání AdBlue. AdBlue je vysoce kvalitní roztok močoviny, který se v první části výfukovém potrubí vstřikuje do katalytického konvektoru a tím všechny škodlivé oxidy dusíku jsou okamžitě redukovány na zdraví neškodné látky dusík a vodu. Další filtraci zajišťuje filtr pevných částic. Ten je umístěn za katalytickým konvektorem.

Středisko PHM

Významným článkem hospodaření a. s. je středisko PHM. Zabývá se v první řadě distribucí, prodejem pohonných hmot, a v další řadě provozováním vlastní a smluvní sítě čerpacích stanic a myček automobilů. Prodává pohonné hmoty v síti čerpacích stanic ČSAD Hodonín a. s. a klade důraz na dodržování nejpřísnějších požadavků na kvalitu zboží. Jeho vedlejší činností je provozování myček automobilů na svých čerpacích stanicích, kde je speciálně vyškolený personál s individuálním přístupem k zákazníkovi. Další činností je prodej potravin, cukrovinek a jiného spotřebního zboží na čerpacích stanicích.

Středisko PHM je pro společnost velmi přínosné, jeho podíl činnosti na obratu firmy je nejvyšší ze všech středisek a činí 36 %.

Středisko prodej a opravárenství

Středisko se zabývá servisem vozidel DAF (značka nákladních automobilů) a hlavně prodejem osobních vozů značky Citroën (ČSAD Hodonín je autorizovaný prodejce těchto vozů). Jeho zaměstnanci zastávají různorodé činnosti, které jsou např: opravy vozidel Citroën a také jiných značek, prodej náhradních dílů, příslušenství a doplňků, pravidelné servisní prohlídky vozů DAF, karosářské a lakýrnické práce, zapůjčení náhradních vozidel, pneuservis, měření emisí, atd. Toto středisko je jen doplňkového formátu, nevztahuje se k hlavním 5 činnostem podniku.

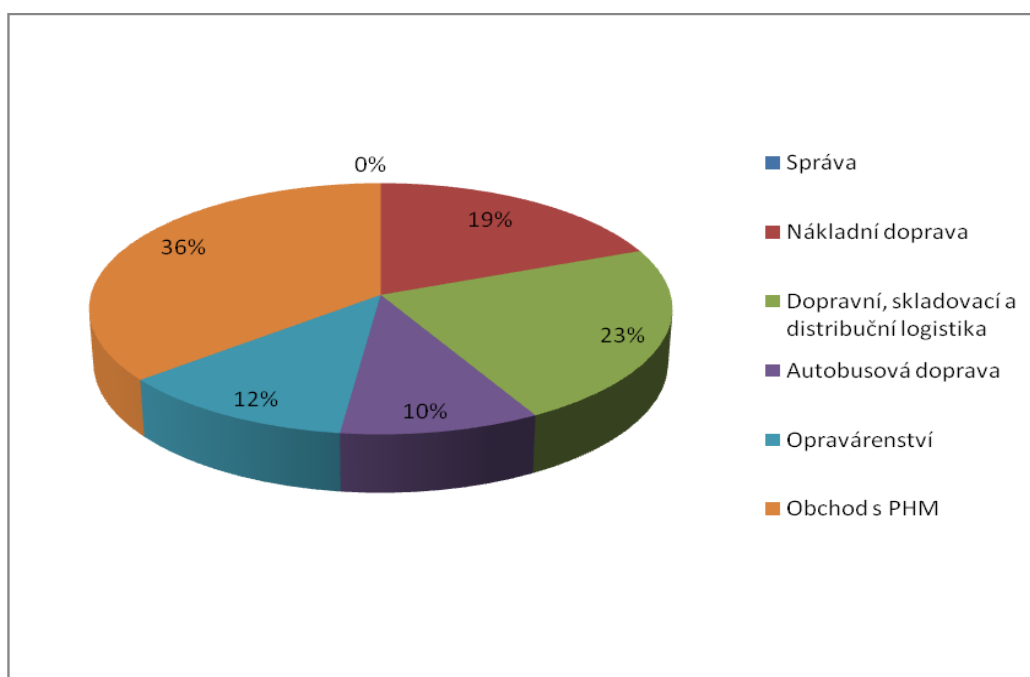
Středisko správa

Středisko správy je podřízeno řediteli a. s. Toto středisko je organizačně nejrozšířenější. Je nadřazeno dalším (úrovni nižším) střediskům, jimiž jsou např: středisko EKO, mzdové středisko, personální středisko, středisko správy budov, středisko pro informační technologie společnosti, středisko pro strategii a jakost a další.

Z vnitropodnikového účetnictví je vidět, že správní středisko má nejnižší podíl (0 %) na obratu firmy, avšak je velmi důležité pro chod podniku. Ve středisku figurují náklady na řízení a správu podniku jako celku, případně jeho nižších částí. Středisko správa je nepostradatelné pro plynulý chod podniku.

Díky informacím z vnitropodnikového účetnictví a také díky vhodné analytické evidenci ve společnosti jsem zjistila, že všechna střediska podniku se podílejí jistým procentem na obratu firmy. Jak je z následujícího grafu zřejmé nejvyšší podíl 36 % na obratu firmy má středisko PHM, po něm středisko logistiky a v jeho těsném závěsu je s 19 % středisko nákladní dopravy. Nejméně se na obratu firmy podílí svou činností středisko správa, které se stará o chod podniku a je pro společnost velmi důležité.

Graf č. 4. 2 Podíl jednotlivých činností na obratu firmy v roce 2010¹⁵



4.2.1 Názorný příklad dalšího členění organizační struktury na středisku správa

K popsání způsobu rozdělení pravomocí použiji názorný příklad části organizační struktury jednoho střediska v daném podniku.

Za středisko správa zodpovídá ředitel a. s., který je odpovědný za správný chod střediska. Přímou jemu podléhají 4 vedoucí manažeři (společnosti, informační technologie,

¹⁵ Zdroj: Materiály podniku upravené autorkou

strategii a jakost, pro technickou činnost). Důležitou součástí střediska jsou hlavní vedoucí podřízených středisek., ti jsou přímo podřízeni manažerům. Hlavní vedoucí maximálně zajišťují chod na podřízených střediscích. Často kontrolují práci svých podřízených, protože nesou plnou odpovědnost za podřízené středisko.

Komunikace ve středisku probíhá hierarchicky od nejvyššího k nejnižšímu pomocí direktivních příkazů. Vedoucí přebírají informace od svých podřízených a mají za úkol je předat manažerům a ti přímo řediteli a. s., který se přímo zodpovídá valné hromadě podniku. Bez souhlasu ředitele a. s. nemůže být ve středisku správa proveden žádný nový úkon. Kontrolu nad střediskem provádí manažer střediska.

4.3 Účetnictví firmy

Účetnictví ve firmě je řízeno pomocí softwaru CENTRAL SIDE. Je to softwarový produkt, který slouží pro celkové řízení podniku. Tento program používá aplikaci LOTUS pro vnitropodnikovou poštu mezi zaměstnanci středisek a také vedením podniku. Další součástí softwaru jsou aplikace POWER TERM (zpracovává výstupy ze středisek) a Beta (program na mzdy). Tento software je velmi kompatibilní a dává společnosti možnost si jej nastavit podle vlastních potřeb, proto je možné, že v jiných společnostech je nastaven jinak. Středisko autobusové dopravy používá pro vedení účetnictví speciálně vytvořený program pro autobusové dopravce M-LINE, který je od výrobce upraven tak, aby spolupracoval s hlavním softwarem CENTRAL SIDE.

Firma používá směrnou účtovou osnovu, jejíž syntetické účty jsou rozděleny analyticky. Vedení díky tomuto členění zjišťuje velmi přesně, jaké výdaje byly v určitém období použity na určité náklady. Jako příklad je možno uvést účet 501 – Spotřeba materiálu, který je jednoduše rozdělen např. na:

501.408 – Spotřeba materiálu Ad-Blue (PHM)

501.433 – Spotřeba materiálu pneu

501.509 – Spotřeba materiálu PC a příslušenství

4.3.1 Vnitropodnikové účetnictví

Společnost své vnitropodnikové účetnictví vede formou dvouokruhového účetnictví. Vedení firmy je toho názoru, že dvouokruhová forma účetnictví je nejvhodnější pro přesnou kontrolu nákladů ve společnosti. Náklady mohou být přesně přiřazeny každému vedoucímu

středisku i nižším střediskům, podle jejich odpovědnosti. Pro toto zpracování je důležitá programová podpora.

Vnitropodnikové účetnictví ČSAD Hodonín a. s. účtuje o střediscích a jejich výkonech. Firma klade důraz na podrobné členění analytických účtů, jelikož má vysoké požadavky na přesnost při zjištění vzniku nákladů.

Řídící pracovníci na různých stupních vedení podniku používají pro rozhodování informace zachycené v účtové třídě 8xx. Podnik si určuje zcela sám způsob a systém účtování pomocí účtové třídy 8xx a přizpůsobuje si jej všem svým požadavkům a potřebám pro získávání detailnějších informací. Účetním obdobím vnitropodnikového účetnictví je jeden kvartál (tzn. za každé 3 měsíce je vypočítán např. hospodářský výsledek každého vedoucího střediska). Firma díky vnitropodnikovému účetnictví sleduje i podíl na činnosti nevýrobního střediska správa. To se ve finančním účetnictví vůbec nepromítne.

Společnost zachycuje ve zvláštních výkazech vazby mezi vnitropodnikovými útvary o nákladech a výnosech, aby měla přehled, zda společnost maximálně využívá své vlastní zdroje uvnitř podniku. Výkaz je vytvořen jednoduchým způsobem v aplikaci MS Excel a nepoužívá se pro něj žádný speciální software.

ČSAD Hodonín a. s. stejně jako jiné firmy na konci roku vytváří účetní závěrku pomocí vnitropodnikového účetnictví. Tuto závěrku tvoří rozvaha a výkaz zisku a ztrát.

Rozvaha je výkaz, který je součástí účetní závěrky organizace a podává základní informace o fungování organizace a jejím hospodaření. Zde jsou obsaženy důležité informace o majetku a závazcích a z nich vyplývajících ukazatelích, jako je např. zadluženost. [1]

Manažer střediska by si z rozvahy mohl provést finanční analýzu, pro kterou je potřeba dostatek času. Aby se manažer mohl zcela věnovat řízení a kontrole středisek, jsou ve společnosti pracovníci (kteří vedou vnitropodnikové účetnictví) pověřeni sestavovat každým rokem k určitému datu analýzu pro manažery a vedení společnosti.

Myslím si, že sestavování finanční analýzy jednou za rok je pro tuto společnost málo dostačující, proto bych doporučila ji sestavovat alespoň 4 krát ročně (za každý kvartál) zároveň se sestavováním výsledků hospodaření, vždy k datu konání valné hromady společnosti.

V následujících tabulkách Rozvaha a Výkaz zisku a ztrát jsou uváděny data z roku 2010, jelikož mi společnost poskytla jen výroční zprávu z tohoto roku. Výroční zpráva za rok

2011 je předmětem schůze valné hromady společnosti, která se koná až po datu odevzdání mé diplomové práce.

Tabulka č: 4.1 Rozvaha společnosti ČSAD Hodonín a. s. za rok 2010¹⁶

Rozvaha k 31. 12. 2010 v celých tisících Kč					
Aktiva	Brutto	Korekce	Netto	Pasiva	Hodnota
Dlouhodobí hmotný majetek	739 107	-403 964	335 143	Základní kapitál	102 000
Dlouhodobí nehmotný majetek	13 816	-12 605	1 211	Kapitálové fondy	4 634
Dlouhodobí finanční majetek	585	-410	1 75	Rezervní fondy	21 290
Dlouhodobá aktiva celkem	753 508	-416 979	336 529	VH minulých let	28 012
Zásoby	44 361	0	44 361	VH běžného období	3 611
Krátkodobé pohledávky	127 810	-4 831	122 979	Vlastní zdroje celkem	159 547
Dlouhodobé pohledávky	119	0	119	Rezervy	0
Krátkodobý finanční majetek	13 578	0	13 578	Dlouhodobé závazky	45 095
Časové rozlišení	5 520	0	5 520	Krátkodobé závazky	112 148
Oběžná aktiva celkem	191 388	-4 831	186 557	Bankovní úvěry	204 920
				Časové rozlišení	1 376
				Cizí zdroje celkem	363 539
Aktiva celkem	944 896	-421 810	523 086	Pasiva celkem	523 086

Zadluženost je jedním z nejznámějších ukazatelů. Představuje určení vztahu mezi závazky a celkovými aktivy organizace. Podává informace, zda jsou závazky kryty penězi, pohledávkami, zásobami, majetkem. Důležité jsou zde i další informace, např. zda jsou pohledávky vymahatelné, nebo jestli nejsou zásoby dlouhou dobu na skladě a tím pádem jestli nejsou neprodejné, protože pak by nemuselo dojít k zpeněžení a závazky by nebylo z čeho uhradit. [1]

$$\begin{aligned}\text{Ukazatel zadluženosti} &= \text{cizí zdroje} / \text{celková aktiva} \\ &= 363\,539 / 523\,086 = 69,4\,\%\end{aligned}$$

¹⁶ Zdroj: Materiály podniku upravené autorkou

Jelikož je ukazatel zadluženosti vyšší než 50 % znamená to, že dluhy podniku jsou vyšší než jeho vlastní kapitál. Proto bych společnosti navrhovala zaměřit se na tuto skutečnost. Myslím si, že by se firmě vyplatilo najmout si nezávislou finanční společnost pro zpracování finanční analýzy podniku.

Dalším výkazem zjištěným ve vnitropodnikovém účetnictví je výkaz zisku a ztráty (dále jen VZZ). VZZ je stejně jako rozvaha součástí účetní závěrky podniku. Tento výkaz podává informace o tom kde je zisk, případně ztráta, čili hospodářský výsledek. [1]

Tabulka č: 4.2 Výkaz zisku a ztráty společnosti ČSAD Hodonín a. s. za rok 2010¹⁷

Výkaz zisku a ztráty k 31. 12. 2010 v celých tisících Kč	
	V běžné účetním období
Obchodní marže	26 358
Výkony	615 321
Výkonová spotřeba	395 659
Přidaná hodnota	246 020
Osobní náklady	196 999
Tržby z prodeje DM a materiálu	12 637
Zůstatková cena prodaného DM a materiálu	16 448
Provozní výsledek hospodaření	1 325
Výnosy z dlouhodobého finančního majetku	1 277
Finanční výsledek hospodaření	-2 828
Daň z příjmů za běžnou činnost	-5 114
Výsledek hospodaření za běžnou činnost	3 611
Výsledek hospodaření za účetní období	3 611
Výsledek hospodaření před zdaněním	-1 503

Z výkazu je zřejmé, že podnik má výsledek hospodaření před zdaněním záporný, čili je ve ztrátě. Je to dáno tím, že poslední roky se podnik potýkal s finanční krizí na trhu a tak i jej v nepřilíš vysoké míře zasáhla.

¹⁷ Zdroj: Materiály podniku upravené autorkou

4.3.2 Vnitropodnikové účetnictví ve střediscích

Pro lepší pochopení systému vnitropodnikového účetnictví jsou v této kapitole názorné příklady výpočtu hospodářského výsledku za vybraná vedoucí střediska.

Z důvodu konkurenčního boje na trhu si vedení podniku nepřeje zveřejňovat přesné údaje, proto v následující části používám údaje mírně upravené.

Společnost má 58 středisek, které jsou rozdělena pod správu 6 vedoucích středisek, kterými jsou středisko správa, středisko nákladní doprava, středisko autobusová doprava, středisko logistika, středisko PHM a středisko prodej a opravárenství.

Pro znázornění hospodářských výsledků za první kvartál roku 2011 jsem si zvolila pro mě nejzajímavější dvě střediska a to jsou středisko prodej a opravárenství (jelikož se zajímám o automobily) a středisko autobusové dopravy (jelikož často sama jezdím autobusovými linkami společnosti ČSAD Hodonín a. s.). Tyto střediska mě zaujaly a zajímala jsem se tedy o jejich podrobnější hospodaření.

Provozní hospodářský výsledek střediska prodej a opravárenství

Pro ukázkou střediska zabývajícího se obchodem jsem vybrala středisko prodej a opravárenství. Myslím si, že na tomto středisku je nejlépe možné nastínění zpracování vnitropodnikových informací pomocí střediskového výsledku hospodaření.

Toto středisko se zabývá obchodní činností, tzn. prodejem automobilů a poskytováním služby související s opravami jím prodávaných automobilů i automobilů jiných značek jako jsou např. DAF. Marže předpokládaná plánem je minimálně 12 % z tržeb a společnost nechce klesnout pod tuto minimální hranici. Předběžné výsledky hospodaření za poslední čtvrtletí roku 2011 jsou následující:

Tabulka č: 4.3 Výsledek hospodaření střediska prodej a opravárenství za první čtvrtletí 2011¹⁸

	V tis. Kč
Tržby za zboží	3 698
Náklady na prodané zboží	3 160
Marže	555
Výkony	710
Výkonová spotřeba	849
Přidaná hodnota	400
Osobní náklady	189
Ostatní náklady	177
Provozní HV	34

Z tabulky je vidět, že marže činí přibližně 15 % z tržeb, což odpovídá předpokládaným výsledkům. Díky tomuto zjištění není potřeba ve vnitropodnikovém účetnictví podrobovat výsledky střediska dalšímu podrobnějšímu zkoumání.

Provozní hospodářský výsledek střediska autobusová doprava

Jako názornou ukázkou střediska poskytujícího služby jsem vybrala středisko autobusové dopravy. Je pro mě nejvíce zajímavé jelikož často využívám jeho služeb a lze na jeho příkladu ukázat, jak by společnost mohla ušetřit náklady.

Vnitropodnikové středisko poskytující služby má odlišnou strukturu nákladů oproti středisku výrobnímu nebo poskytujícímu prodej. Nevyskytují se zde náklady na pořízení zboží, náklady na spotřebu materiálu budou nižší než u výrobního střediska (společnost žádné výrobní středisko nemá) a z externích nákladů se zde nejvíce vyskytují náklady na služby, jako jsou telefony, nájemné včetně leasingů.

Z údajů vnitropodnikového účetnictví je možno zjistit, že veškeré opravy a udržování autobusů provádí podnik sám ve středisku prodej a opravárenství. Tím společnost ušetří na externích nákladech a má také takzvanou jistotu, že je práce odvedena kvalitně a jsou použity jen nové originální díly.

¹⁸ Zdroj: Materiály podniku upravené autorkou

Tabulka č: 4.4 Provozní hospodářský výsledek střediska autobusová doprava za první čtvrtletí roku 2011¹⁹

	V tis Kč
Výkony	30 273
Výkonová spotřeba	27 400
<i>Spotřeba materiálu</i>	1 235
Materiál režijní	1235
Spotřeba energie	98
V kancelářích	98
<i>Spotřeba PHM</i>	24 930
Přidaná hodnota	2 873
Osobní náklady	1 050
Ostatní náklady	980
Provozní HV	843

Jak je zřejmé z tabulky, středisko má vysoké náklady na spotřebu PHM. Tyto náklady jsou ve vnitropodnikovém účetnictví zaznamenávány zvlášť pro větší přehled vedení podniku (aby nedocházelo k „černým“ ztrátám PHM). I když autobusy výhradně tankují na podnikových čerpacích stanicích, jsou stále náklady dost vysoké z důvodu opakovaně se zvyšující ceny ropy na trhu. Z toho vyplývá, že středisko autobusové dopravy je závislé na středisku PHM a poskytují si vzájemné plnění. Díky tomu je ve vnitropodnikovém účetnictví používán způsob účtování s využitím podrozvahových účtů. Vedení společnosti si myslí, že sledování středisek jen na analytických účtech finančního účetnictví by bylo pro podnik příliš jednoduché a nezobrazovalo by potřebné informace, které poskytuje vnitropodnikové účetnictví.

Ve středisku je účtováno o vnitropodnikových výkonech ve dvouokruhovém účetnictví. To splňuje požadavky vnitřního členění a potřeb vedení podniku. Každá nákladová a výnosová položka je zaúčtována dvakrát, jednou ve finančním účetnictví a podruhé je převedena pomocí spojovacích účtů do účetnictví vnitropodnikového. Používají se k tomuto účelu účty podrozvahové třídy 8 pro náklady a 9 pro výnosy. Na těchto účtech středisko sleduje odděleně náklady autobusových linek. Jako příklad je možno uvést náklady linky 911 Veselí nad Moravou – Hodonín, jež má označení nákladů 830.911.

¹⁹ Zdroj: Materiály podniku upravené autorkou

Z vnitropodnikových materiálů jsem zjistila, že středisko má některé linky ztrátové a jiné tzv. „vydělávají na ty ostatní“. Výnosové spoje jsou např. dálkové spojení Hodonín – Zlín nebo Praha – Veselí nad Moravou. Výnosová linka je také linka č. 911 mezi Veselím nad Moravou a Hodonínem. Tady je však nutno poukázat na ziskovost v rámci času. Tato linka je plně využita v době od 5:00 do 9:00 hod kdy cestující jedou do práce či škol. V době od 9:00 do 13:00 hod není tato linka až tak příliš využívána. Od 13 hodiny využívají cestující maximální možnou kapacitu autobusu, jelikož se přepravují zase zpět domů. Z informací získaných díky vnitropodnikovému účetnictví společnost uvažuje nad posílením neboli zdvojením spojů v době od 14 hodiny do 15 hodiny kdy je nejvyšší zájem o přepravu.

Mezi ztrátové patří např. linka Veselí nad Moravou – Velká nad Veličkou V obcích ležících po trase žije málo obyvatel a využívají se hlavně přepravy ČD a autobusové dopravy jen zřídka. Ze statistiky provedené společností je prokázáno, že na jednu cestu autobusu tam a zpět je průměrně 5 cestujících, což není zdaleka plné využití autobusu. Cena jedné jízdenky pro přepravu z Veselí nad Moravou do Velké nad Veličkou je 34 Kč, tzn. 5 cestujících zaplatí za cestu $5 \cdot 34 \text{ Kč} = 170 \text{ Kč}$. Při průměrné spotřebě autobusu 32 l/100 km (údaj zjištěný z vnitropodnikového účetnictví), kdy délka trasy je 19 km, jsou náklady jen na pohonné hmoty (při ceně Diesel 36 Kč/l) 219 Kč. Průměrný plat řidiče autobusu je 67 Kč/hod (zdroj vnitropodnikové účetnictví). Celková doba trvání cesty je 36 minut.

Pokud se vyčíslí náklady na vynaloženou cestu (náklady na pohonné hmoty + plat řidiče vydělený 2, protože cesta trvá 36 minut a ne celou hodinu) je to $219 + 67/2 = 252,5 \text{ Kč}$ a to je o $82,5 \text{ Kč} (= 252,5 - 170)$ více než cestující zaplatí za jízdné. Proto tato linka patří ke ztrátovým linkám střediska.

Pokud by ale podnik použil místo autobusu pro tuto linku minibus, který má podstatně menší spotřebu PHM (přibližně 11 l/100 km) mohl by ušetřit na nákladech na PHM.

$11/100 \cdot 36 \cdot 19 = 75 \text{ (Kč)}$ tím by se náklady na jednu cestu snížily o 144 Kč.

Ve vnitropodnikových údajích je nadále uvedeno, že autobusy jedou 19 krát za všední den a 8 krát v soboty, neděle a svátky. Za leden 2012 společnost dopravila cestující Z Veselí nad Moravou do Velké nad Veličkou:

<i>9 dnů svátků, sobot a nedělí</i>	<i>-</i>	<i>72 cest,</i>
<i>22 všedních dnů</i>	<i>-</i>	<i>418 cest.</i>

Po přepočítání na náklady na PHM za měsíc leden 2012 (počet jízd 490 . 144 Kč) , by se jednalo o snížení nákladů o částku 70 560 Kč.

Pokud by společnost přešla na tento způsob dopravy, musela by však nakoupit alespoň 3 minibusy (cena jednoho minibusu se pohybuje okolo 980 000 Kč). Společnosti by se mohla investice do koupě či leasingu minibusu v rámci úspor na pohonných hmotách vrátit. Návratnosti a další výpočty by byli však součástí další části diplomové práce, což není hlavním předmětem zkoumání této práce.

Myslím si, že by bylo vhodné použití minibusů i na jiné ztrátové autobusové linky, kterých má podnik ve svém vnitropodnikovém účetnictví uvedeno ještě několik.

5 Závěr

V České republice je stále modernější využívání manažerského účetnictví, aby podniky mohly bojovat s konkurencí. Velkou výhodou manažerského účetnictví je především to, že zahrnuje vnitropodnikové účetnictví, které má důležitou roli při poskytování informací vedení podniku. Při prostudování dostupné odborné literatury jsem došla k závěru, že vnitropodnikové účetnictví je pro podniky výhodné a velmi přínosné. Můj názor je, že záleží i na lidech, kteří disponují s informacemi vnitropodnikového účetnictví. Pokud bude mít informace k dispozici odpovědný vedoucí pracovník, popřípadě manažer, a bude s nimi schopen zodpovědně naložit, může to mít pro podnik obrovský přínos.

V teoretické části diplomové práce jsem představila vnitropodnikové účetnictví jako subsystém účetnictví manažerského a také jsem se věnovala definování vztahu vnitropodnikového účetnictví k finančnímu účetnictví. Představeny byly nejen obsahové odlišnosti vnímání těchto pojmů, ale také byly zobrazeny 2 soustavy vedení vnitropodnikového účetnictví. Pro lepší pochopení jsem znázornila soustavy jednookruhové a dvouokruhové, s následným doplněním jejich možné kombinace. Organizační struktura byla popsána jako součást řízení po linii vnitropodnikových útvarů. Nejprve jsem se věnovala jejímu teoretickému vymezení, jako jsou např. návrh, tvorba a její prvky. V závěru teoretické části jsem se zabírala centralizovaným a decentralizovaným přístupem k odpovědnostnímu řízení.

Teoretická část byla využita v praktické části diplomové práce k popsání organizační struktury společnosti ČSAD Hodonín a. s. a následnému popisu účtování ve vnitropodnikovém účetnictví tohoto podniku, který používá dvouokruhovou účetní soustavu.

V subkapitole o organizační struktuře podniku jsou znázorněny dva grafické diagramy zobrazující hlavní organizační strukturu podniku a strukturu středisek v podniku. V diplomové práci je popsáno fungování organizačního systému ve vybraném podniku a také průběh komunikace mezi vedením a pracovníky společnosti a jejich stavy podřízenosti a nadřízenosti.

Diplomová práce byla vypracována s cílem zjistit, jak má společnost vedeno vnitropodnikové účetnictví a zda vybraná společnost jej plně využívá. V průběhu zkoumání této skutečnosti jsem na názorném příkladu ukázala, že společnost pracuje s informacemi

uvedenými ve vnitropodnikovém účetnictví. Společnosti však doporučuji více se zaměřit na možnosti střediska autobusové dopravy. Jak jsem na výpočtovém příkladu znázornila, na některých linkách by se dalo ušetřit na nákladech na PHM díky využívání minibusů s nižší spotřebou paliva. Dále bych společnosti navrhovala více se zaměřit na finanční analýzu podniku a častěji ji sestavovat, alespoň 4 krát do roka.

Výsledek diplomové práce poskytuje vedení firmy informace o současné organizační struktuře podniku. Na návrh snížení nákladů ve středisku autobusová doprava, společnost zvažuje možnost zakoupení minibusů na méně využívané linky a to nejen na trasu Veselí nad Moravou – Velká nad Veličkou, ale i na linky v méně populární časový interval jako je například období mezi 10 a 12 hodinou ranní.

Myslím si, že vnitropodnikové účetnictví velmi významně přispívá k vyšší produktivitě pracovníků a tím i k celkové prosperitě podniku.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

Odborná literatura

- [1] ČECHOVÁ, Alena. *Manažerské účetnictví* 2. vyd. Brno: Computer Press, 2011. 194 s. ISBN 978-80-251-2831-2.
- [2] FIBÍROVÁ, Jana a kol. *Nákladové a manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2007. 432 s. ISBN 978-80-7357-299-0.
- [3] FIBÍROVÁ, Jana. *Reporting - moder. metoda hodnocení výk. uvnitř firmy*. 2. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2003. 116 s. ISBN 80-247-0482.
- [4] HRADECKÝ, Mojmír a kol. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2008. 264 s. ISBN 978-80-247-2471-3.
- [5] KRÁL, Bohumil a kol. *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Praha: Management Press, 2010. 664 s. ISBN 978-80-7261-217-8.
- [6] KRÁLOVIČ, Jozef, a Karol VLACHYNSKÝ. *Finanční manažment*. 3. vyd. Iura Edition, 2011. 468 s. ISBN 978-80-8078-356-3.
- [7] LANČA, Jiří, a Jaroslav SEDLÁČEK. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita v Brně, 2005. 184 s. ISBN 80-210-2643-5.
- [8] LANDA, Martin. *Účetnictví podniku*. 1. vyd. Praha: Eurolex Bohemia, 2005. 467 s. ISBN 80-86861-01-5.
- [9] LANG, Helmut. *Manažerské účetnictví – teorie a praxe*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2005. 216 s. ISBN 80-7179-419-8.
- [10] LAZAR, Jaromír. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 2001. 152 s. ISBN 80-7169-985-3.
- [11] ŠOLJAKOVÁ, Libuše. *Strategicky zaměřené manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Management Press, 2009. 206 s. ISBN 978-80-7261-199-7.

Právní předpisy

- [12] Český účetní standard pro podnikatele č. 001
- [13] Daňový řád č. 280/2009 Sb.
- [14] Obchodní zákoník č. 513/1991
- [15] Vyhláška č. 500/2002 Sb.

[16] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

Internetové odkazy

[17] www stránky společnosti ČSAD Hodonín a. s.

<http://www.csad.com/cs/c/>

[18] Softwarový systém M-LINE [03. 04. 2012]. Dostupné z:

<http://www.systemonline.cz/clanky/datovy-sklad-a-reportingovy-system-m-line.htm>

Ostatní zdroje

[19] Interní materiály společnosti ČSAD Hodonín a. s.

SEZNAM ZKRATEK

a. s.	- akciová společnost
ČD	- České dráhy
ČÚS	- České účetní standardy
DM	- dlouhodobí majetek
FÚ	- finanční účetnictví
Hod.	- hodina
HS	- hospodářské střediska
IDS	- Integrovaný dopravní systém
IT	- informační technologie
JMK	- Jihomoravský kraj
Kč	- koruny české
MÚ	- manažerské účetnictví
N	- náklady
NS	- nákladové střediska
NÚ	- nákladové účetnictví
PC	- počítače
PHM	- pohonné hmoty
Př.	- příklad
V	- výnosy
VH	-výsledek hospodaření
VPÚ	- vnitropodnikové účetnictví
VZZ	- výkaz zisku a ztráty

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 14. 4. 2012.

Zacharová Hana

Bc. Hana Zacharová

SEZNAM PŘÍLOH

- Příloha č. 1. Graf průměrné mzdy zaměstnanců
- Příloha č. 2. Certifikát ISO 9001 společnosti ČSAD Hodonín a. s.
- Příloha č. 3. Fotografie čerpací stanice ČSAD Hodonín a. s.
- Příloha č. 4. Fotografie vozového parku společnosti ČSAD Hodonín a. s.